



ROMANIA - Ministerul Economiei și Finanțelor

AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Bistrița-Năsăud
Biroul Soluționare Contestații

DOSAR NR.28/2007

DECIZIA NR. 22/24.05.2007

privind soluționarea contestației depusă de G T domiciliată în Deva, înregistrată la
D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr.8873/09.05.2007

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor București prin adresa nr.340915/05.05.2007 în legătură cu contestația formulată de G T din Deva.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor dispuse de Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Deva prin Deciziile de impunere enumerate mai jos, prin care au fost stabilite diferențe suplimentare pentru anul 2004 în cuantum de S1 lei reprezentând impozit pe venit (S2 lei), dobânzi de întârziere (S3 lei) și penalități de întârziere (S4 lei):

- Decizia de impunere anuală nr.20300201267253/28.02.2007 privind impozitul pe venit în sumă de S5 lei (fila 22);
- Decizia de impunere anuală nr.20300201267253/28.02.2007 privind impozitul pe venit în sumă de S6 lei (fila 21);
- Decizia de impunere anuală nr.20300201267253/28.02.2007 privind impozitul pe venit în sumă de S7 lei(fila 20);
- Decizia de impunere anuală nr.20300201267253/28.02.2007 privind impozitul pe venit în sumă de S8 lei(fila 19);
- Decizia de impunere anuală nr.20300201267253/28.02.2007 privind impozitul pe venit în sumă de S9 lei(fila 19);
- Decizia de impunere anuală nr.20300201267253/28.02.2007 privind impozitul pe venit în sumă de S10 lei(fila 17).
- Decizia de impunere anuală nr.11635/07.03.2007 privind obligațiile fiscale accesorii în sumă de S11 lei (fila 30);

Menționăm că prin Decizia nr.122/05.05.2007 (filele 50 la 51) Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor București în temeiul art.39 și 40 din Codul de Procedură Fiscală a admis cererea de recuzare a Direcției Generale a Finanțelor Publice Hunedoara stabilind competența de soluționare a contestației formulată de petentă în sarcina D.G.F.P. Bistrița-Năsăud.

Constatăm că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 175, 177 și 179 alin. (1) lit. a) din Codul de procedură fiscală - republicat și pe cale de consecință

Biroul de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.F.P. Bistrița-Năsăud este investit să se pronunțe asupra contestației.

În vederea completării probatoriului din dosar s-a solicitat Administrației Finanțelor Publice a Municipiului Deva, transmiterea unor documente precum și a unor precizări legate de respectarea cadrului legal vizând operațiunea de globalizare.

Din analiza datelor și documentelor aflate la dosarul cauzei se desprind următoarele:

I. Verificarea finalizată prin Raportul de inspecție fiscală nr.11635 / 07.03.2007 (filele 23 la 28) a fost efectuată ca urmare a scrisorii Direcției de Audit Public Intern din cadrul A.N.A.F. nr.660987/26.07.2006 (fila 11), prin care s-a transmis Nota din 19.07.2006 (filele 8 la 10) în vederea dispunerii măsurilor legale ce se impun pentru globalizarea veniturilor și stabilirea obligațiilor fiscale ale D-nei G T generate de controlul încheiat la S.C. D A S.R.L. București.

Având în vedere constatările din Procesul verbal încheiat de Administrația Finanțelor Publice Sector 1 (filele 1 la 6) și din Nota privind verificarea aspectelor semnalate în scrisoarea nr.660987/2005 (filele 8 la 10) și ținând seama de documentele depuse în probațiune de petentă, prin Raportul de inspecție fiscală organele de control rețin că în data de 03.08.2004 D-na G T a încheiat cu S.C. D A S.R.L. București "Contractul pentru prestarea unor activități sau realizarea de lucrări". Potrivit contractului petenta se obligă să execute activitate de consultanță economico-financiară și de marketing în vederea identificării de oportunități de afaceri zonale (fila 15), onorariul stabilit de părți fiind de S12 Rol. Onorariul în cauză a fost încasat de petentă prin virament în cont bancar cu O.P. nr.46/03.08.2004 (S13 Rol) și O.P. nr.51/12.08.2004 (S14 Rol). Conform specificației din ordinele de plată rezultă că sumele reprezintă "*contravaloare servicii consultanță conform contractului*".

În Raportul de inspecție fiscală se consemnează susținerile contestatoarei conform cărora aceasta "a împrumutat suma respectivă de la agentul economic, dar că a semnat respectivul contract fiind necesar doar pentru bancă, în vederea efectuării viramentului", iar semnarea contractului nu constituie dovada realizării unor venituri din prestarea unor activități sau servicii. În același raport se arată că prin O.P. nr.1/23.02.2005 (S15 Ron) și O.P. nr.7/31.07.2006 (S16 Ron) D-na G T a restituit sumele care au fost încasate de la S.C. D A S.R.L. București "ca și contravaloare a contractului încheiat" precizând că aceste sume reprezintă "restituire împrumut".

Față de susținerile contestatoarei conform cărora sumele încasate reprezintă un împrumut, organele de inspecție arată că D-na G T nu a întreprins nici o acțiune pentru rezilierea contractului, contract care în opinia controlului a început să-și producă efectele din ziua semnării lui prin încasarea onorariului de S13 Rol. Din verificarea făcută mai rezultă că D-na G T nu a depus pentru anul 2004 declarația de venit global și declarația specială.

În baza prevederilor art.41, 47 și 89 din Codul Fiscal, organele de inspecție apreciază că suma de S12 lei încasată în baza contractului de prestări servicii, reprezintă un venit comercial pentru care, potrivit art.89 din Codul Fiscal, D-na G T avea obligația depunerii declarației de venit global pentru anul 2004 și declarația specială până la data de 15.05.2005. În baza art.86 din Codul Fiscal s-a procedat la

globalizarea veniturilor realizate de contestatoare în anul 2004 și stabilirea diferențelor așa cum rezultă din actele de impunere emise în acest sens.

La stabilirea impozitului pe venitul anual s-a ținut cont de veniturile efectiv realizate (încasate) de către contribuabil, venituri care au fost diminuate cu sumele restituite. În opinia organelor de inspecție încasările în avans care privesc exercițiul fiscal curent se consideră venituri anticipate și influențează baza impozabilă a exercițiului la care se referă.

Prin răspunsul dat de A.F.P.M. Deva sub nr.30045/24.05.2007 (fila 57 -58) referitor la procedura de globalizare se fac următoarele precizări completatoare față de cele înscrise în Raportul de inspecție fiscală și în Referatul cu propuneri de soluționare:

- în procedura de globalizare a fost cuprinsă doar suma de S12 lei încasată în baza contractului de prestări servicii din 03.08.2004 și veniturile din salarii în sumă de 47.511 lei;

- deciziile de impunere anuale în care la rândul "venit net din activități comerciale" au înscrise sumele de S17 lei, S18 lei, S19 lei, S20 lei și S21 lei, au rectificat fiecare în parte baza impozabilă inițială cu sumele restituite de petentă (S22 lei, S23 lei, S24 lei, S25 lei, S26 lei) la datele de 23.02.2005, 31.07.2006, 13.09.2006, 28.12.2006 și 24.01.2007, invocându-se în acest sens prevederile art.81 alin.(1) din Codul de procedură fiscală (în realitate este vorba de art.84 alin.(1) din Codul de procedură fiscală);

- prin procedeul utilizat nu s-a ajuns să fie cuprinsă în operațiunea de globalizare suma de S27 lei, întrucât aceste decizii s-au emis pentru stabilirea impozitului suplimentar în urma controlului și *"pentru a avea de fiecare dată suma reprezentând diferența de impozit pentru a putea calcula accesoriile aferente"*;

- ca urmare a restituirii de către petentă a tuturor sumelor încasate în baza contractului de prestări, la data controlului D-na G T nu mai datorează impozit pe venit suplimentar.

II. Împotriva Deciziilor de impunere menționate mai sus petenta formulează și depune contestație înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Deva sub nr. 17720/03.04.2007 (filele 31 la 38) și la registratura D.G.F.P. Hunedoara sub nr.9816/10.04.2007 (filele 43 la 44).

În cuprinsul cererii, petenta contestă suma de 13.045 lei reprezentând diferențe suplimentare la impozitul pe venit pentru anul 2004 (S2 lei), dobânzi (S3 lei) și penalități de întârziere (S4 lei), susținând următoarele:

- în luna august 2004 a contractat un împrumut în sumă de S12 Rol de la D-I E D administrator la S.C. D A S.R.L. București, sumă care a fost virată din contul persoanei juridice în contul petentei cu O.P. 46/03.08.2004 - S13 Rol și O.P. 51/12.08.2004 - S14 Rol;

- încheierea contractului s-a realizat doar pentru a se putea face viramentul bancar, prin prisma clauzelor sale acesta nu a produs nici un fel de efect între părți în sensul că nu s-a prestat nici o activitate în favoarea S.C. D A S.R.L. București, *"contractul fiind o simulație a unui contract de împrumut"*;

- suma împrumutată a fost rambursată integral, acest împrumut nereprezentând un venit realizat în sensul prevederilor legale referitoare la veniturile supuse impozitării realizate în România de persoane fizice;

- atâta vreme cât la societatea creditoare suma de S12 Rol nu reprezintă cheltuială, petenta apreciază că această sumă nu poate reprezenta un venit impozabil pentru ea;

- dacă suma de S12 Rol plătită de societatea creditoare ar fi avut caracter de venit pentru petentă, aceasta trebuia impozitată prin reținere la sursă, iar persoana juridică s-ar afla în situația prevăzută la art.99 din Codul Fiscal;

- nu s-a întreprins nimic pentru rezilierea contractului întrucât potrivit art.1020 și 1021 din Codul Civil referitoare la condiția rezolutorie, această acțiune o avea societatea creditoare;

- cu privire la începerea efectelor contractului arată că afirmațiile organelor de control din Raportul de inspecție fiscală sunt total nefondate, întrucât obligațiile asumate sunt afectate de condiția suspensivă, care s-ar fi îndeplinit numai după ce evenimentul prevăzut de părțile contractante s-ar fi realizat;

- niciodată nu s-a cerut de către D-I E D executarea obligațiilor înscrise în contract, respectiv prestarea unor servicii sau realizarea unor lucrări, ci dimpotrivă restituirea sumelor care figurau în evidențele contabile ale creditoarei, demonstrând încă o dată caracterul de contract de împrumut al actului în cauză;

- suma de S12 Rol nu reprezintă un venit comercial întrucât nu întrunește elementele definitorii prevăzute la art.47 din Codul Fiscal (venituri din fapte de comerț, din prestări servicii);

- nerealizând nici un venit în afara celor din salarii la funcția de bază, nu avea nici obligația depunerii declarației de venit global pentru anul 2004 și nici a depunerii declarației speciale pentru veniturile comerciale;

- referitor la motivația organelor de control conform căroră la stabilirea impozitului pe venitul anual s-a ținut cont de veniturile realizate efectiv (încasate) acestea fiind diminuate cu sumele restituite, consideră că venit înseamnă o sumă de bani care revine unei persoane dintr-o activitate prestată într-o perioadă de timp;

- dacă veniturile au fost diminuate cu sumele restituite, așa cum susțin organele de control, atunci trebuie lamurit care este elementul care mai conferă caracterul de venit sumelor luate în calcul la stabilirea în mod descrescător a impozitului suplimentar din cele cinci decizii de impunere, întrucât în ultima decizie impozitul este S10;

- în ceea ce privește obligațiile accesorii în sumă de S11 lei stabilite prin Decizia nr.11635 / 07.03.2007 se apreciază lipsa de legalitate în stabilirea acestei sume, precum și invocarea și aplicarea eronată a unor prevederi legale.

În drept au fost invocate prevederile art.19, art.40, art.47, art.63, art.84 – 86, art.89-90, art.99 din Legea nr.571/2003, art,1020 și 1021 din Codul Civil, petenta solicitând anularea celor șase Decizii de impunere anuală precum și a Deciziei prin care se stabilesc accesoriile aferente și admiterea contestației formulate.

III. Analizând cauza în raport cu documentele de la dosar prin prisma criticilor formulate de petentă și a normelor legale incidente speței se reține că pe fond, contestația este întemeiată având în vedere considerentele ce urmează.

În baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la 07.03.2007 (filele 23 la 28) s-au emis, pentru anul 2004, cinci Decizii de impunere anuale pentru veniturile realizate de persoanele fizice romane cu domiciliul în România, având nr.20300201267253 din data de 28.02.2007 (filele 18 la 22), prin care s-au stabilit în plus în sarcina D-nei G T diferențe de impozit anual însumând S2 lei (S5 lei, S6 lei, S7 lei, S8 lei și S9 lei), Decizia pentru obligațiile fiscale accesorii nr.11635 / 07.03.2007 (filele 29 la 30) în sumă de S11 lei și Decizia de impunere nr.20300201267253/28/02/2007 (fila 17) cu diferența de impozit anual S10 lei.

Așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală, diferențele de mai sus au fost determinate de faptul că petenta a obținut în anul 2004, pe lângă veniturile din salarii, și venituri din activități independente de natură comercială în sumă de S12 Rol încasate de la S.C. D A S.R.L. București în baza contractului din 03.08.2004 (fila 15), venituri nedeclarate de contestatoare. Drept urmare aceste venituri au fost supuse globalizării, stabilindu-se obligațiile suplimentare care fac obiectul litigiului.

Din verificarea modului de realizare a procedurii de globalizare cât și a calificării sumei de S12 Rol, încasată în baza contractului din 03.08.2004, ca fiind venit din activități independente de natură comercială, apreciem că organele de inspecție fiscală au evaluat incorect starea de fapt și au dispus măsuri cu încălcarea dispozițiilor legale, având în vedere următoarele:

a) În ceea ce privește procedura de globalizare

Din precizările ulterioare transmise de A.F.P.M. Deva rezultă că organele fiscale au înțeles să emită primele cinci decizii de impunere anuale și să stabilească impozitul pe venit suplimentar corespunzător sumelor rămase de restituit numai pentru a putea calcula accesoriile aferente. Cu alte cuvinte diferențele de impozit stabilite prin deciziile contestate ar reprezenta numai baza de calcul pentru majorări și penalități și prin urmare, deducem că aceste decizii nu ar avea valoare de titlu de creanță.

O astfel de abordare, pe lângă faptul că nu are nici un corespondent în normele de procedură, creează grave confuzii în ceea ce privește conținutul raporturilor de drept material fiscal rezultate din deciziile contestate, atât pe linia nașterii creanțelor fiscale prin prisma valabilității titlurilor constatatoare, cât și pe linia modificării ori stingerii creanțelor ca efect a modificării sau anulării titlurilor de creanță.

În raport cu forma și conținutul deciziilor de impunere contestate, prin care s-au stabilit diferențele suplimentare la impozitul pe venit, termenele de plată a acestor diferențe, precum și posibilitatea de a fi contestate (filele 17 la 22), este cert că aceste decizii sunt veritabile titluri de creanță astfel cum sunt definite la art.108 alin.(3) din Codul de procedură fiscală și pct.107.1 din Normele de aplicare aprobate prin H.G. nr.1050/2004. Potrivit reglementărilor anterior citate, prin titlu de creanță se înțelege actul prin care, potrivit legii, se stabilesc și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente. În speță, organele competente, pe baza datelor din R.I.F. au emis deciziile de impunere prin care au fost stabilite diferențele în plus ce au fost contestate, urmând demersul prevăzut de art.107alin.(2) din Codul de procedură fiscală.

Din acest punct de vedere, explicațiile ulterioare date de A.F.P.M. Deva conform cărora deciziile prin care s-au stabilit diferențele la impozitul pe venit au fost

emise numai pentru a fi folosite ca bază de calcul al majorărilor și penalităților de întârziere, este inacceptabil sub aspect deontologic și inadmisibil din punct de vedere al normelor legale.

Atâta vreme cât deciziile în discuție nu au fost modificate, anulate sau desființate în condițiile legii (art.47 și 48 din C.p.f. și pct.46.1, 47.1 la 47.4), intrând în circuitul civil în forma în care au fost emise, ele produc efectele unui act administrativ fiscal elaborat cu respectarea prevederilor art.41 Codul de procedură fiscală.

În acest context, deciziile de impunere contestate nu pot fi confundate cu deciziile referitoare la bazele de impunere reglementate de art.86 lit.b) din Codul de procedură fiscală coroborat cu art.87 din același cod.

Actele de impunere emise în baza art.84 alin.(1) C.p.f., reglementare la care se face referire în completările A.F.P.M. Deva, sunt tocmai deciziile prin care se stabilesc atât bazele de impunere suplimentare cât și diferențele de impozit aferente, în categoria cărora intră și deciziile contestate de petentă.

Așa fiind, urmează ca actele administrative fiscale contestate să fie tratate în consecință.

În ipoteza în care s-ar admite că suma de S12 Rol constituie venit net din activități independente realizat de contestatoare în anul 2004 și, prin urmare, supus globalizării în conformitate cu art.86 alin.(2) lit.a) din Codul Fiscal coroborat cu pct.150 din Normele Metodologice aprobate prin H.G. Nr.44/2004 de aplicare a Titlului III din Codul Fiscal, numai această sumă, în exclusivitate, trebuia avută în vedere la determinarea venitului anual global impozabil așa cum prevede pct.152 din Norme și art.86 alin.(3) din Codul Fiscal. În condițiile în care organele de control ar fi urmat și respectat procedura prevăzută în dispozițiile legale precitate s-ar fi ajuns la stabilirea unei diferențe de impozit însumând S5 lei.

În concret, în baza documentelor de la dosar, rezultă că organele de inspecție au procedat însă și la globalizarea soldurilor de S17 lei, S18 lei, S19 lei și S20 lei rezultate ca urmare diminuării sumei de S12 lei cu fiecare restituire făcută creditorului său de către petentă în baza ordinelor de plată nr.1/23.02.2005 (S22 lei), nr.7/31.07.2006 (S23 lei), nr.15/13.09.2006 (S24 lei), nr.21/28.12.2006 (S25 lei) și nr.24/24.01.2007 (S26 lei), ordine de plată anexate la filele 13-14 din dosar.

Procedându-se în maniera de mai sus a fost majorată artificial și nejustificat baza de impozitare a venitului anual global cu S28 lei (de la S2 lei la S27 lei), iar pe cale de consecință stabilirea ilegală a unei diferențe la impozitul pe venit de S29 lei (de la S5 lei la S2 lei așa cum rezultă din anexa 1 - fila 55 din dosar).

b) În ceea ce privește calificarea sumei de 12.000 lei ca venituri impozabile din activități independente de natură comercială.

La data de 03.08.2004, între persoana fizică G T (executant) și S.C. D A S.R.L. București (beneficiar) reprezentată prin D-I D E, s-a încheiat înscrisul denumit "Contract pentru prestarea unor activități sau realizarea de lucrări" (fila 15) având ca obiect realizarea de către executant a activității de **"consultanță economico-financiară și de marketing în vederea identificării de oportunități de afaceri zonale"**, activități pentru care s-a stabilit un onorariu de S12 Rol.

Suma de S12 Rol a fost virată D-nei G T în două tranșe, respectiv S13 Rol cu O.P. nr.46/03.08.2004 și S14 Rol cu O.P. nr.51/12.08.2004. Conform explicațiilor date pe cele două ordine de plată rezultă că sumele avansate de beneficiar reprezintă **“contravaloarea serviciu consultantă conform contractului”**.

Atât în contestație cât și în declarațiile prelabile acesteia, despre care fac vorbire organele de control, D-na G T susține că sumele încasate prin cele două ordine de plată reprezintă în realitate un împrumut, contractul fiind încheiat numai pentru a se putea face viramentele bancare, în baza lui neprestându-se nici un fel de activitate și prin urmare suma de S12 Rol , nu poate fi considerată ca venit impozabil în sensul prevederilor legale.

În raport cu obligațiile izvorâte din contract, a modului concret de executare și urmărirea a realizării obiectului acestuia de către părți, precum și a obligațiilor derivate din contract față de terți, apreciem că, prin prisma reglementărilor legale, criticile petentei vizând actele de impunere contestate sunt întemeiate.

Este adevărat că în conformitate cu art.41 lit.a) din Codul Fiscal sunt supuse impozitului pe venit, *“veniturile din activități independente, definite conform art.47”*.

Potrivit art.47 alin.(1) din Codul Fiscal, veniturile din activități independente cuprind, printre altele, veniturile comerciale și veniturile din profesii libere, **“realizate în mod individual și /sau într-o formă de asociere”**.

Art.47 alin.(2) și (3) din Codul Fiscal dispune:

“(2) Constituie venituri comerciale veniturile din fapte de comerț ale contribuabililor, din prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la alin.(3), precum și din practicarea unei meserii”.

(3) Constituie venituri din profesii libere veniturile obținute din executarea profesiilor medicale, de avocat, notar, auditor financiar, consultant fiscal, expert contabil, contabil autorizat, consultant de plasament în valori mobiliare, arhitect sau alte profesii reglementate, desfășurate în mod independent, în condițiile legii.”

Punctele 45 și 47 din Normele Metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004 date în aplicarea Titlului III din Codul Fiscal precizează și detaliază ce anume constituie venituri comerciale și respectiv venituri din profesii libere astfel:

“Pct.45 Sunt considerate venituri comerciale veniturile realizate din fapte de comerț de către persoane fizice sau asocieri fără personalitate juridică din prestări de servicii, altele decât cele realizate din profesii libere, precum și cele obținute din practicarea unei meserii”.

“Pct.47 Sunt considerate venituri din profesii libere veniturile obținute din prestări de servicii cu caracter profesional, desfășurate în mod individual sau în diverse forme de asociere, în domeniile științific, literar, artistic, educativ și altele, de către: medici, avocați, notari publici, executori judecătorești, experți tehnici și contabili, contabili autorizați, consultanți de plasament în valori mobiliare, auditori financiari, consultanți fiscali, arhitecți, traducători, sportivi, precum și alte persoane cu profesii reglementate”.

Reglementările de principiu care guvernează întreaga materie a Codului Fiscal regăsite în Regulile de aplicare generală ale codului, statuează ca fiind considerate venituri cele obținute din servicii prestate sau activități desfășurate. Astfel conform art.12 lit.k), l) și t) din Capitolul IV, al Titlului I :

“Următoarele venituri sunt considerate ca fiind obținute din România, indiferent dacă sunt primite în România sau în străinătate sub formă de:

k) venituri din servicii prestate în România;

l) venituri din prestarea de servicii de management, de intermediere sau de consultanță în orice domeniu, dacă aceste venituri sunt obținute de la un rezident sau dacă veniturile respective sunt cheltuieli ale unui sediu permanent în România;

t) orice alte venituri obținute dintr-o activitate desfășurată în România.”

Același principiu îl consacră și pct.52 din Norme dat în aplicarea art.49 din Codul Fiscal, referitor la regulile generale de stabilire a venitului net din activități independente, la care, de altfel, fac trimitere și organele de control.

Prin urmare, în virtutea normelor juridice antecitate se consideră venituri comerciale sau din profesii libere numai acele venituri obținute din fapte de comerț sau din prestarea de servicii cu caracter profesional desfășurate de persoanele fizice în mod individual sau în diverse forme de asociere admise de lege.

Per a contrario, cu excepția prevăzută la art.49 alin.(2) lit.d), sumele încasate de contribuabili persoane fizice care nu sunt rezultatul desfășurării unor activități concrete și efective nu se vor cuprinde în baza de calcul a venitului net din activități independente. În această ultimă categorie se includ și sumele încasate în avans aferente unor lucrări sau prestări neefectuate, sume care nu afectează veniturile exercițiului în care s-au constatat, cum de altfel este și cazul în speță. Că este așa rezultă și din prevederile pct.48 lit.a), 49 alin.(2) și 52 din Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă aprobate prin O.M.F. nr.1040/2004, referitoare la sumele care se cuprind în venitul brut, la modul de înregistrare în evidența contabilă a creanțelor și datoriilor, precum și la influențarea venitului net cu plățile sau încasările efectuate în avans, prevederi care sunt un corolar al principiului independenței exercițiului consacrat de Legea contabilității nr.82/1991, aplicabil tuturor contribuabililor.

Apreciem că numai procedând conform celor de mai sus se poate asigura cadrul adecvat de corelare a veniturilor realizate cu cel al cheltuielilor efectuate și de determinare corectă a venitului net din activități independente, având în vedere că deductibilitatea cheltuielilor este condiționată [art.49 alin.(4) lit.b)] de cuprinderea lor în exercițiul financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

Din perspectiva celor de mai sus, este evident că nu se poate pune semnul identității între activitățile sau serviciile angajate printr-un contract, pe de o parte, și activitățile sau serviciile efectiv desfășurate ori prestate, pe de altă parte, după cum nici semnarea unor contracte de prestări servicii neurmărite de executare, nu pot constitui fapte de comerț, obiective sau subiective, astfel cum sunt prevăzute și definite în Codul Comercial.

Cum din întreg probatoriu administrat în cauză rezultă indubitabil că petenta nu a desfășurat nici un fel de activitate și nu a prestat nici un serviciu în baza contractului încheiat cu S.C. D A S.R.L. București, este cât se poate de limpede că suma de S12 lei nu poate fi considerată venit impozabil și prin urmare impozitul stabilit de organul de control aferent acestei sume, este nelegal.

Din acest punct de vedere nu poate fi însușită aprecierea organului de control conform căreia D-na G T nu a întreprins nici o măsură pentru rezilierea contractului

în condițiile în care petenta a considerat că suma încasată reprezintă un împrumut. Susținem aceasta întrucât părțile contractante sunt ținute să execute întocmai, una față de cealaltă, obligațiile la care s-au îndatorat. Dacă una din părți însă nu execută prestația la care s-a îndatorat, cealaltă parte este îndrituită să ceară, după caz, obligarea la executare sau rezoluțiunea contractului cu toate efectele decurgând dintr-o astfel de acțiune. Or, în speță, un astfel de demers putea sau trebuia să fie întreprins de către S.C. D A S.R.L. București prin reprezentanții săi și nicidecum de d-na G T.

Menționăm că în funcție de natura activităților ce urmau a fi desfășurate de contestatoare în baza contractului din 03.08.2004, raportate la clauzele din contract, veniturile ce s-ar fi obținut nu erau de natură comercială, așa cum greșit le încadrează organul de control, ci venituri din profesii libere, chestiune care însă nu are relevanță în corecta rezolvare a cauzei.

c) În ceea ce privește natura contractului încheiat de părți și al efectelor sale

Analiza contractului, în raport de obiectul său, de condițiile sub care s-a încheiat, de conținutul normelor legale avute în vedere (chiar dacă acestea erau abrogate la data perfectării contractului), precum și de obligațiile ce reveneau executantului (realizarea de prestări/lucrări corecte și la timp, încadrarea în programul stabilit, respectarea regulamentului de ordine interioară stabilit de patron sau director, etc.) reliefează cu evidență că acest înscris face parte din categoria convențiilor civile.

În acest context, dacă înscrisul din 03.08.2004 ar fi reflectat voința reală a părților, beneficiarul era obligat ca în conformitate cu art.53 alin.(1) lit.b) din Codul Fiscal, coroborat cu alin.(2) lit.d), să calculeze, să rețină și să vireze din veniturile plătite D-nei G T un impozit de 10% reprezentând plăți anticipate.

În conformitate cu prevederile art.99 alin.(1) din Codul Fiscal, S.C. D A S.R.L. București, în calitate de plătitor de venituri cu regim de reținere la sursă a impozitelor, avea și obligația să depună o declarație privind calcularea și reținerea impozitului pentru fiecare beneficiar de venit (deci inclusiv pentru D-na G T), la organul fiscal competent până la data de 30 iunie al anului curent pentru anul expirat.

Nici una din obligațiile de mai sus nu au fost îndeplinite de beneficiarul contractului, fapt ce rezultă implicit din Procesul verbal încheiat la 04.07.2006 de către reprezentanții ai Administrației Finanțelor Publice Sector 1 – București (filele 1 la 6).

Potrivit Procesului verbal, cele înregistrate în contabilitatea S.C. D A S.R.L. București reflectă numai operațiunea de acordare a sumei de S12 Rol D-nei G T prin debitul contului 409 “Furnizori – Debitori” și de restituire a unei tranșe de S13 Rol prin creditul aceluiași cont, cu precizarea că sumele virate de beneficiar în baza contractului de prestări nu au grevat cheltuielile societății și nu a influențat profitul impozabil și nici impozitul pe profit datorat bugetului general consolidat.

Dacă la cele de mai sus avem în vedere cronologia operațiunilor derulate în baza contractului - anexa 2 - fila 56 (operațiuni din care rezultă că “prestația” efectuată de petenta a constat în restituirea eşalonată a întregii sume ce i-a fost avansată de “beneficiarul contractului”), faptul că nici un document al dosarului nu probează intenția “beneficiarului” de a cere și impune “executantului” să-și îndeplinească obligațiile asumate prin contract, ba dimpotrivă, la data de 25.02.2005 a acceptat fără rezerve restituirea unei prime tranșe de S13 Rol din suma avansată în

anul 2004, nu putem decât să acceptăm ca plauzibilă apărarea contestatoarei conform căreia contractul încheiat a simulat în realitate un împrumut.

Or, și din acest punct de vedere, potrivit art.49 alin.(3) lit.b) din Codul Fiscal, sumele primite sub formă de împrumut de la persoane fizice sau juridice nu sunt considerate venituri brute și prin urmare ele nu pot fi incluse în baza de calcul a impozitului pe venit.

Prin prisma celor arătate la literele b) și c) din considerente, contestatoarea nu avea nici obligația întocmirii și depunerii declarațiilor fiscale despre care fac vorbire organele de control.

Având în vedere considerentele expuse urmează ca cererea petentei, vizând deciziile de impunere prin care s-au stabilit diferențe de impozite și decizia de impunere privind accesoriile aferente să fie admisă.

În ceea ce privește contestația îndreptată împotriva deciziei de impunere nr.20300201267253/28.02.2007 prin care nu s-au stabilit diferențe (diferență S21), constatăm că acest capăt de cerere este lipsit de obiect. În drept, în conformitate cu prevederile art.176 alin.(2) coroborat cu art.179 alin.(1) lit.a) din Codul de procedură fiscală, obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță. Cum prin decizia de mai sus (fila 17) organul fiscal nu a stabilit nici un impozit, taxă, contribuție sau accesorii aferente acestora, acest capăt de cerere urmează a fi respins ca fără obiect.

Pentru motivele arătate, în temeiul art.186 alin.(1) din Codul de procedură fiscală se

DECIDE:

1. Admiterea contestației formulată de **G T**, cu domiciliul în Deva, pentru suma de S2 lei, precum și a accesoriiilor aferente în sumă de S11 lei reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar pentru anul 2004 și, pe cale de consecință anularea măsurilor dispuse prin cele cinci Decizii de impunere cu nr.20300201267253/28.02.2007 privind impozitul pe venit și a Deciziei de impunere nr.11635/07.03.2007 privind obligațiile fiscale accesorii.

2. Respingerea ca fiind fără obiect a capătului de cerere vizând Decizia de impunere anuală nr.20300201267253/28.02.2007 privind impozitul pe venit în sumă de S10 lei.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Județean Hunedoara – Secția Contencios Administrativ și Fiscal.

DIRECTOR EXECUTIV

L.S.