



DECIZIA nr.635 din .2019 privind soluționarea
contestației formulată de **X**,
cu domiciliul în București, str. ..
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_..

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. MBS5-AIF ..., înregistrată sub nr. MBR_REG_.. de către Administrația Sector .. a Finanțelor Publice cu privire la contestația domnului X, formulată prin Cabinet avocat ... conform împuternicirii avocațiale seria B nr. .., cu sediul ales în București, str. ...

Obiectul contestației, transmisă prin poștă în data de **08.03.2019** și înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. ..., completată cu adresa transmisă pe email și înregistrată sub nr. .., îl constituie următoarele acte administrative fiscale emise de organele de inspecție fiscală în baza raportului de inspecție fiscală nr. .. și comunicate sub semnătură în data de **25.02.2019**, și anume:

- decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. MBS5_AIF-.. prin care s-a stabilit TVA de plată în sumă de ... lei;
- decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS5-AIF-.. prin care s-a stabilit impozit pe venit în sumă de .. lei și CASS în sumă de .. lei;
- dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. MBS5-AIF-...

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de X.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Prin contestația formulată împotriva deciziilor de impunere nr. MBS.._AIF-.. și nr. MBS.-AIF-.. și a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. MBS.-AIF-.., domnul X susține că la stabilirea obligațiilor de plată aferente perioadei 2016 - 2018, organul de inspecție fiscală a avut în vedere prețul total al autoturismelor, fără a fi deduse cheltuielile cu achizițiile autoturismelor, arătând că în acest fel s-a impozitat cifra de afaceri și nu doar profitul efectiv obținut de acesta.

În susținere, prin adresa remisă prin email la data de 16.05.2019 contestatarul invocă dispozițiile art. 67 - 69 și art. 70 - 75 din Legea nr. 227/2015 privind Codul

fiscal, privind venitul impozabil ce se calculează la diferența dintre venitul brut și costurile efectiv suportate.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector .. a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală parțială la persoana fizică X privind:

- TVA pentru perioada 01.10.2012 - 30.09.2018;
- Impozit pe venit și CASS pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2017.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. MBS.._AIF-., iar în baza acestora au fost emise decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. MBS.._AIF-.. prin care s-a stabilit TVA de plată în sumă de .. lei și decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS..-AIF-.. prin care s-a stabilit impozit pe venit în sumă de .. lei și CASS în sumă de ... lei.

Prin *Raportul de inspecție fiscală nr. MBS.._AIF-..*, care a stat la baza emiterii Deciziilor de impunere nr. MBS.._AIF-.. și nr. MBS..-AIF-.., organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector .. a Finanțelor Publice, au constatat următoarele:

Persoana fizică X a efectuat în perioada 01.10.2012 - 30.09.2018 activitate economică cu caracter de continuitate fără a înregistra și autoriza funcționarea activității economice desfășurate în conformitate cu O.U.G. nr.44/2008 și fără a înregistra fiscal această activitate în conformitate cu prevederile O.G. nr. 92/2003.

Contribuabilul nu figurează înregistrat în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, deși urmare inspecției fiscale s-a constata că a efectuat activitate economică.

Contribuabilul nu a ținut nicio evidență a achizițiilor și livrărilor de autoturisme second - hand aferente perioadei 01.01.2012 - 30.09.2018.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată

În urma analizării documentelor solicitate de organele de inspecție fiscală persoanei fizice verificate și de la Direcția de Impozite și Taxe Locale a Sectorului .., precum și a extraselor de cont bancare, în perioada supusă inspecției fiscale, s-a constatat faptul că, în perioada 01.10.2012 - 30.09.2018, persoana fizică X a achiziționat/vândut autoturisme pentru care există contracte de vânzare-cumpărare aferente unui număr de 401 tranzacții, din care:

- 205 tranzacții reprezentând achiziții de autoturisme, pentru care a fost achitată suma totală de .. lei;
- 196 tranzacții reprezentând vânzări de autoturisme, pentru care s-a încasat suma totală de .. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că persoana fizică X a efectuat în perioada 01.10.2012 - 30.09.2018 tranzacții cu autoturisme în scopul obținerii de venituri din activități independente cu caracter de continuitate, acesta fiind persoana impozabilă ce a desfășurat activitate economică ce a implicat operațiuni taxabile, întrucât a fost depășit plafonul de scutire al taxei pe valoarea adăugată în sumă de 220.000 lei, prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în cursul lunii noiembrie 2015 când persoana fizică a realizat o cifră de afaceri în sumă de .. lei.

Având în vedere faptul că plafonul prevăzut de regimul special de scutire a fost depășit, persoana fizică X avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA până la data de 10.12.2015, în conformitate cu prevederile art.153 alin.(1) lit.b) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și să devină persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate începând cu data de 01.01.2016.

Astfel, organele de inspecție fiscală, pentru perioada 01.10.2012 - 30.09.2018, au procedat la determinarea bazei de impozitare, care a fost constituită din valoarea de vânzare a autoturismelor în sumă de .. lei și stabilirea TVA colectată suplimentară în sumă de .. lei prin aplicarea procedurii sutei mărite.

Întrucât, persoana fizică verificată nu poate justifica cu documente (facturi de achiziție în original) și cu o evidență a achizițiilor de autoturisme second hand, aceasta nu poate beneficia de dreptul de deducere al TVA, acesta fiind condiționat și de înregistrarea persoanei fizice în scopuri de TVA.

În concluzie, prin raportul de inspecție fiscală s-a constatat că persoana fizică X, pentru tranzacțiile efectuate în perioada 01.10.2012 - 30.09.2018 reprezentând activitate economică cu caracter de continuitate, nu a autorizat funcționarea activității economice desfășurate și nu s-a declarat platitor de TVA la organul fiscal, datorează TVA de plată suplimentară în sumă de .. lei.

În ceea ce privește impozitul pe venit,

În urma analizării documentelor solicitate de organele de inspecție fiscală persoanei fizice verificate și de la Direcția de Impozite și Taxe Locale a Sectorului .., precum și a extraselor de cont bancare, în perioada supusă inspecției fiscale, s-a constatat faptul că, în perioada 01.01.2012 - 31.12.2017, persoana fizică X a achiziționat/vândut autoturisme pentru care există contracte de vânzare-cumpărare aferente unui număr de 349 tranzacții, din care:

- 178 tranzacții reprezentând achiziții de autoturisme, pentru care a fost achitată suma totală de ..lei;
- 171 tranzacții reprezentând vânzări de autoturisme, pentru care s-a încasat suma totală de .. lei.

Pentru veniturile încasate și plățile efectuate contribuabilul nu a ținut nicio evidență, nu a determinat venitul net și nu l-a declarat în vederea impozitării, astfel că pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2015 organele de inspecție fiscală au determinat pentru fiecare an al perioadei 01.01.2012 - 31.12.2017, baza impozabilă și impozitul pe venit astfel:

- anul 2012 - venit net/impozabil = .. lei, impozit .. lei;
- anul 2013 - venit net/impozabil = .. lei, impozit .. lei;
- anul 2014 - venit net/impozabil = .. lei, impozit .. lei;
- anul 2015 - venit net/impozabil = .. lei, impozit .. lei;
- anul 2016 - pierdere fiscală = .. lei, impozit 0 lei;
- anul 2017 - pierdere fiscală = .. lei, impozit 0 lei.

Total impozit pe venit = lei

Organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art. 7 pct.1 și pct. 4, art. 48 alin.(1) alin. (8), art. 81 alin. (1) - art. 84 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 18, pct. 19, pct.21 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art. 67, art. 68 alin. (1), art. 74 și art. 75 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, au stabilit în sarcina domnului X, impozit pe venit din activități independente stabilit suplimentar în sumă totală de .. lei, din diferența dintre

veniturile din vânzările de autoturisme și cheltuielile deductibile din achiziția de autoturisme.

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale de sănătate - CASS,

Perioada verificată 01.01.2012 – 31.12.2017.

Organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică X a realizat venituri din activități independente și este persoană impozabilă ce a desfășurat activitate economică efectuând în perioada 01.01.2012 - 31.12.2017, un număr de 349 tranzacții cu autovehicule second hand.

Organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea CASS aferentă astfel:

- anul 2012 - .. lei;
- anul 2013 - .. lei;
- anul 2014 - ..lei;
- anul 2015 - .. lei;
- anul 2016 - . lei;
- anul 2017 - .. lei.

Total CASS = .. lei.

Organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art. 296¹⁸ alin. (3) lit.b), art.296²¹ alin. (1) lit. c), art.296²² alin. (2), art. 296²³ alin. (3), art.296²⁵ și art.296²⁶ din Legea nr.571/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, art. 153 alin. (1) lit.a), art. 155 alin. (1) lit.c), art. 156 lit.a), art. 170 alin. (1) și (2), art. 175 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, Ordin nr. 1701/2018, au stabilit în sarcina domnului X contribuția de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar în sumă totală de .. lei.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile persoanei impozabile contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

3.1 Referitor la impozitul pe venit de regularizat în plus aferent perioadei 01.01.2012-31.12.2017 în sumă totală de .. lei:

Cauza supusă soluționării este dacă domnul X datorează impozit pe venit de regularizat în plus aferent perioadei 2012 -2017 în sumă totală de .. lei, în condițiile în care argumentele aduse în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. ..., în perioada 01.01.2012 - 31.12.2017, contribuabilul a efectuat 171 de tranzacții constând în vânzări de autoturisme second hand în valoare totală de .. lei, după cum urmează:

- 3 tranzacții în anul 2012,
- 6 tranzacții în anul 2013,
- 13 tranzacții în anul 2014,
- 41 tranzacții în anul 2015,
- 46 tranzacții în anul 2016;
- 62 tranzacții în anul 2017,

precum și un număr de 178 de tranzacții constând în achiziții de autoturisme second hand în valoare de ... lei.

Întrucât, în perioada 2012 - 2017 contribuabilul a obținut venituri vânzări de autoturisme considerate din punct de vedere fiscal venituri din activități

independente comerciale pe care nu le-a declarat și nu a achitat impozit pe venit potrivit dispozițiilor legale în vigoare, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS.-AIF-..., AS..FP a stabilit obligații suplimentare de plată în sumă totală de .. lei, care se compun din:

- .. lei - impozit pe venit aferent anului 2012;
- .. lei - impozit pe venit aferent anului 2013;
- .. lei - impozit pe venit aferent anului 2014;
- .. lei - impozit pe venit aferent anului 2015.

În anii 2016 și 2017 încasările totale au fost diminuate cu TVA colectată, contribuabilul realizând pierdere fiscală astfel :

- pentru anul 2016 = .. lei;
- pentru anul 2017 = .. lei.

În drept, conform prevederilor art. 7 alin. (1) pct. 4, art. 39 lit. a), art. 40 alin. (1) lit. a), art. 41 lit. a), art. 46 alin. (1) și alin. (2), art. 48 alin 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 19 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, în vigoare în cursul anului 2012:

Codul fiscal:

“Art. 7 (1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

4. activitate independentă - **orice activitate desfășurată cu regularitate** de către o persoană fizică, alta decât o activitate dependentă.”

“Art. 39 Contribuabili

Următoarele persoane datorează plata impozitului conform prezentului titlu și sunt numite în continuare contribuabili:

a) persoanele fizice rezidente (...).”

“Art. 40 Sfera de cuprindere a impozitului

(1) Impozitul prevăzut în prezentul titlu, denumit în continuare impozit pe venit, se aplică următoarelor venituri:

a) în cazul persoanelor fizice rezidente române, cu domiciliul în România, veniturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României; (...).”

“Art. 41 Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit

Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:

a) **venituri din activități independente**, definite conform art. 46; (...).”

“Art. 46 Definierea veniturilor din activități independente

(1) **Veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale**, veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.

(2) Sunt considerate 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.”

Norme metodologice:

“19. Exercițarea unei activități independente presupune desfășurarea acesteia în mod obișnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ. Printre criteriile care definesc preponderent existența unei activități independente sunt: libera alegere a desfășurării activității, a programului de lucru și a locului de desfășurare a activității; riscul pe care și-l asumă întreprinzătorul; activitatea se

desfășoară pentru mai mulți clienți; activitatea se poate desfășura nu numai direct, ci și cu personalul angajat de întreprinzător în condițiile legii.”

Codul fiscal:

“**Art. 48** Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.”

Se reține că prevederi legale similare există și în cursul anului 2016 (Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal).

Incidente sunt și dispozițiile art. 14 alin. (1) din Codul de procedura fiscală care prevede:

“(1) Veniturile, alte beneficii și elemente patrimoniale sunt supuse legislației fiscale indiferent dacă sunt obținute din acte sau fapte ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.”

În speță sunt aplicabile și dispozițiile art. 1 și art. 2 din OUG nr. 44/2004 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale:

“**Art. 1.** - (1) Prezenta ordonanță de urgență reglementează accesul la activitățile economice din economia națională astfel cum sunt prevăzute în Codul CAEN, procedura de înregistrare în registrul comerțului, de autorizare a funcționării și regimul juridic al persoanelor fizice autorizate să desfășoare **activități economice**, precum și al întreprinderilor individuale și familiale.”

“**Art. 2.** - În sensul prezentei ordonanțe de urgență, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

a) **activitate economică** - activitate cu scop lucrativ, constând în producerea, administrarea ori **înstrăinarea de bunuri** sau în prestarea de servicii. (...)”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, în situația în care o persoană fizică rezidentă română, cu domiciliul în România realizează venituri din vânzarea de autovehicule, chiar dacă nu este autorizată potrivit dispozițiilor OUG nr. 44/2004, dar desfășoară această activitate cu regularitate, în mod continuu, pe cont propriu și urmărind obținerea de venituri, atunci această persoană are obligația respectării regulilor proprii veniturilor din activități independente.

Printre criteriile care definesc preponderent existența unei activități independente se regăsesc libera alegere a desfășurării activității, a programului de lucru și a locului de desfășurare a activității, riscul pe care și-l asumă întreprinzătorul, activitatea se desfășoară pentru mai mulți clienți, activitatea se poate desfășura nu numai direct, ci și cu personalul angajat de întreprinzători în condițiile legii.

Prin urmare, persoanele fizice care desfășoară activități independente sunt supuse impozitului pe venit în cotă de 16% aplicată asupra venitului net determinat potrivit dispozițiilor art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la data de 31.12.2015, respectiv art. 68 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2016.

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 83 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

“**Art. 83** Declarația privind venitul realizat

(1) Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, determinate în sistem real, au obligația de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de **25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului**. Declarația privind venitul realizat se completează pentru fiecare sursă și categorie de venit. Pentru veniturile realizate într-o formă de asociere, venitul declarat va fi venitul net/pierderea distribuită din asociere”.

Prevederi legale similare au existat și în cursul anului 2016 (art. 122 din Legea nr. 227/2015 privind impozitul pe venit).

În speță, potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. ..., în perioada 01.01.2012 - 31.12.2017, contribuabilul a efectuat 349 de tranzacții cu autovehicule second hand, respectiv 178 de achiziții și 171 de vânzări, după cum urmează:

anul	nr. achiziții	nr. vânzări	total operațiuni în an	valoare achiziții - lei	valoare vânzări - lei-
2012	3	3	6	.	
2013	4	6	10	.	
2014	16	13	29		
2015	43	41	84		
2016	50	46	96		
2017	62	62	124		
total	178	171	349		

- în anul 2012 a obținut un venit brut în sumă de .. lei, cu privire la care are dreptul la cheltuieli deductibile în suma de .. lei, rezultând un venit net în sumă de .. lei,

- în anul 2013 a obținut un venit brut în sumă de .. lei, cu privire la care are dreptul la cheltuieli deductibile în suma de .. lei, rezultând un venit net în sumă de .. lei,

- în anul 2014 a obținut un venit brut în sumă de .. lei, cu privire la care are dreptul la cheltuieli deductibile în sumă de .. lei, rezultând un venit net în sumă de .. lei,

- în anul 2015 a obținut un venit brut în sumă de .. lei, cu privire la care are dreptul la cheltuieli deductibile în sumă de .. lei, rezultând un venit net în sumă de .. lei,

- în anul 2016 a obținut un venit brut în sumă de .. lei, cu privire la care are dreptul la cheltuieli deductibile în sumă de .. lei, rezultând o pierdere fiscală în sumă de .. lei;

- în anul 2017 a obținut un venit brut în sumă de .. lei, cu privire la care are dreptul la cheltuieli deductibile în sumă de .. lei, rezultând o pierdere fiscală în sumă de .. lei.

În vederea stabilirii situației de fapt fiscale reale a contribuabilului X organele de inspecție fiscală au solicitat Direcției Generale Impozite și Taxe Locale a sectorului .., cu adresa nr. MBS.._AIF .. copii ale contractelor de vânzare/cumărare ale autoturismelor second hand tranzacționate în perioada 01.01.2012-31.05.2018.

Cu adresa de răspuns nr..., DITL Sector .. a transmis pentru perioada 2012 - 2016 copii ale contractelor, facturilor de achiziție și ale contractelor de vânzare

pentru vehicule folosite în număr de 241 file și ulterior au fost transmise și documentele pentru perioada 01.01.2017-31.05.2018.

De asemenea, cu adresa nr. .. DITL Sector .. a transmis organului fiscal un număr de 134 file conținând copii ale contractelor pentru perioada 01.06.2018-30.09.2018.

Întrucât, în perioada 2012 - 2017, acesta a obținut venituri din vânzări de autoturisme second hand considerate din punct de vedere fiscal venituri din activități independente comerciale pe care nu le-a declarat și nu a achitat impozit pe venit potrivit dispozițiilor legale în vigoare, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS..-AIF-..., AS..FP a stabilit obligații suplimentare de plată în sumă totală de .. lei, care se compun din:

- .. lei - impozit pe venit de regularizat în plus aferent anului 2012;
- .. lei - impozit pe venit de regularizat în plus aferent anului 2013;
- .. lei - impozit pe venit de regularizat în plus aferent anului 2014;
- .. lei - impozit pe venit de regularizat în plus aferent anului 2015.

De asemenea, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, contribuabilul:

- nu deține Registrul Unic de Control;
- nu a solicitat înregistrarea și autorizarea activității economice desfășurate;
- nu a ținut nicio evidență a achizițiilor și vânzărilor de autoturisme second hand, nu a determinat venitul net, nu a declarat și nu a achitat la bugetul de stat impozit pe venit;
- nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documentele privind achizițiile și livrările de autovehicule aferente perioadei 01.01.2012 - 30.09.2018;
- nu a emis facturi și chitanțe pentru activitatea de comerț realizată.

De asemenea, conform notei explicative prezentată în anexa nr. 7 la raportul de inspecție fiscală contribuabilul a precizat că tranzacțiile nu s-au derulat prin bănci, sumele achitate și sumele încasate s-au efectuat în numerar.

Drept urmare, organele de control au ținut cont la stabilirea veniturilor impozabile și a impozitelor datorate de contribuabil, de contractele de vânzare-cumpărare pentru autoturismele tranzactionate de către acesta și transmise către AS..FP de către DITL sector .. inițial cu adresa nr. .. și ulterior cu adresa nr. ...

În ceea ce privește cheltuielile, organele de inspecție fiscală au acordat deductibilitate cheltuielilor cu achiziția autovehiculelor, în baza documentelor de achiziție transmise de DITL Sector ...

S-a aplicat metoda de control exhaustivă, prevăzută la art. 116 alin. (1) lit b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatorului având în vedere următoarele considerente:

Intrucât în perioada 01.01.2012 - 31.12.2017, contribuabilul a efectuat **349 de tranzacții constând în vânzări de autoturisme** (fără a-și îndeplini obligațiile de autorizare, înregistrare, declarare și plată a obligațiilor fiscale), organul de soluționare a contestației reține că **acesta a desfășurat fapte de comerț cu autoturisme**, considerate a fi **venituri comerciale din activități independente** ce sunt supuse impozitului pe venit, potrivit cap. III din Legea nr. 571/2003 privind impozitul pe venit, respectiv potrivit cap II din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

De altfel, obiectul contractelor de vânzare-cumpărare în care contestatarul a avut calitatea de vânzător reprezintă vânzări de autovehicule efectuate cu plată, iar

urmare acestor tranzacții a obținut venituri rezultate din diferența pozitivă între prețul de vânzare și cel de cumpărare.

Mai mult, analizând operațiunile efectuate **în perioada 01.01.2012 - 31.12.2017**, rezultă că acesta a obținut venituri în mod continuu, desfășurând activități economice, astfel cum sunt definite de Codului fiscal și OUG nr. 44/2004 anterior invocate, întrucât **operațiunile în cauză au fost desfășurate cu regularitate** și nu ocazional, aspect ce reiese din încheierea de contracte succesive de vânzare, respectiv din **înstrăinarea de bunuri (autovehicule)**.

În acest caz legiuitorul încadrează veniturile realizate, în categoria veniturilor din activități independente comerciale, iar pe contribuabil, în calitate de persoană fizică vânzătoare, îl încadrează în categoria persoanelor care datorează impozit pe veniturile realizate.

Cuantumul și repetabilitatea tranzacțiilor derulate care generează venituri determină caracterul de continuitate (regularitate) al veniturilor obținute din transferul dreptului de proprietate asupra autovehiculelor din patrimoniul personal.

Pe cale de consecință, **prin operațiunile pe care le-a desfășurat în această perioadă, contribuabilul a desfășurat o activitate economică generatoare de venituri, cu privire la care datorează impozit pe venit.**

Referitor la neacordarea deductibilității cheltuielilor aferentă achizițiilor cu privire la care contestatarul nu deține documente justificative, se reține:

Potrivit dispozițiilor art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 37 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în vigoare în cursul anului 2012:

Codul fiscal:

“Art. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, **pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă**, cu excepția prevederilor art. 49 și 50. (...)

(4) **Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:**

a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, **justificate prin documente**;

b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz;

c¹) să respecte regulile privind deducerea cheltuielilor reprezentând investiții în mijloace fixe pentru cabinetele medicale, în conformitate cu prevederile art. 24 alin. (16). (în vigoare de la 1 ian. 2012)

d) cheltuielile cu primele de asigurare să fie efectuate pentru:

1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;

2. activele ce servesc ca garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul;

3. prime de asigurare pentru asigurarea de risc profesional;

4. persoane care obțin venituri din salarii, potrivit prevederilor capitolului 3 din prezentul titlu, cu condiția impozitării sumei reprezentând prima de asigurare, la beneficiarul acesteia, la momentul plății de către suportator.”

Norme metodologice:

“37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4) - (7) din Codul fiscal.

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul realizării 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.”

Prevederi legale similare exista si in anul 2016 (Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal).

Având în vedere prevederile legale anterior citate, rezultă că venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, **pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă**, care trebuie să îndeplinească cumulativ o serie de condiții generale, să fie efectuate în interesul direct al activității, să corespundă unor cheltuieli efective **și să fie justificate cu documente** și să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

În speță, **organele de inspectie fiscala au acordat drept de deducere pentru cheltuielile de achizitie a autovehiculelor pentru fiecare an fiscal care a făcut obiectul inspectiei fiscale, astfel cum a fost arătat anterior, conform documentelor de achiziție prezentate de DITL Sector 5 și menționate în anexele raportului de inspectie fiscală.**

Mai mult, în speță sunt incidente și dispozițiile OMFP nr. 1040/2004 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 Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“I. Sfera de aplicare

1. Contribuabilii care obțin venituri din activități independente sunt obligați, potrivit prevederilor art. 49 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, denumită în continuare lege, **să organizeze și să conducă evidența contabilă în partidă simplă.** (...)

13. **Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează** în momentul efectuării ei **într-un document** care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă, **dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

43 (...) **Evidența contabilă în partidă simplă a cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, în funcție de natura lor,** astfel:

a) cheltuielile efectuate în interesul direct al activității, cum sunt:

b) cheltuielile cu sponsorizarea și mecenatul;

c) cheltuielile de protocol;

d) cheltuielile cu amortizarea fiscală;

e) în cazul utilizării bunurilor cu folosință mixtă (pentru afacere și în scop personal), cheltuiala deductibilă se determină, după caz, proporțional cu:

- numărul de kilometri parcurși în interes de afacere;

- numărul de metri pătrați folosiți în interes de afacere;

- numărul de unități de măsură specifice în alte cazuri; și

f) alte cheltuieli deductibile plafonat, stabilite potrivit reglementărilor în vigoare privind impozitul pe venit.”

Prevederi legale similare au existat pe întreaga perioadă supusă verificării.

Față de cele mai sus prezentate, rezultă că în ceea ce privește impozitul pe venit există reglementări legale exprese și foarte clare, persoanele impozabile având obligația să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice. De altfel, persoanele respective poartă răspunderea pentru calcularea corectă și la termen a impozitului pe veniturile realizate.

Prin urmare, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului.**

De altfel, sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În speță sunt incidente și dispozițiile art.269 și art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

“Art. 269 - Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;(...)”

“Art. 276 - (1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.[...]”

Oricum se precizează faptul că organele de inspecție fiscală au acordat dreptul de deducere a cheltuielilor aferente achizițiilor de autovehicule în baza documentelor puse la dispoziție de către Direcția de impozite și taxe locale Sector .. și nu de către contestator, astfel că argumentul contestatorului precum că organele de inspecție fiscală au impozitat venitul brut nu este întemeiat.

Având în vedere cele mai sus prezentate, urmează a se dispune respingerea în parte ca neîntemeiată a contestației formulată de domnul X împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS..-AIF-.. emisă de AS..FP, cu privire la impozitul pe venit aferent perioadei 2012 - 2017 în sumă totală de .. lei.

3.2 Referitor la TVA stabilită suplimentar în sumă de .. lei aferentă perioadei 01.10.2012 - 30.09.2018 și CASS de regularizat în plus aferentă perioadei 01.01.2012 - 31.12.2017 în sumă de .. lei:

Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestațiilor se poate pronunța pe fond asupra acestui capăt de cerere, în

condițiile în care contestatarul nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația.

În fapt, prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. MBS.._AIF-.., AS5FP a stabilit în sarcina contribuabilului TVA de plată în sumă de .. lei și prin decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS..-AIF-.. a stabilit în sarcina contribuabilului CASS în sumă de .. lei.

Prin contestația formulată, contestatarul nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază acest capăt de cerere.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 269 alin. (1) și art. 280 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicat:

“Art. 269. - Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) **motivele de fapt și de drept;**

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.”

“Art. 280. - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) **Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.**”

De asemenea, pct. 2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015:

”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.”

Se reține că prin contestația formulată, contribuabilul nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază acest capăt de cerere.

Din dispozițiile legale citate mai sus, rezultă că în contestație trebuie să se menționeze atât motivele de fapt, cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată; cu privire la acest capăt de cerere, contestatarul nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat vreun articol de lege în apărarea sa.

De asemenea, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei îi revine**. Sarcina

probei nu implică un drept al acestuia, ci un imperativ al interesului sau personal, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr. 3250/2010 în dosarul nr. 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termenul (...) în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin contestația formulată singura motivare vizează faptul că *debitul impus aferent perioadei 2016-2018 prin care s-a calculat un venit net impozabil s-a efectuat la valoarea brută fără a se scade suma cu care s-au achitat autoturismele și ca dispoziții legale invocă art. 67 - 69 și art. 70 - 75 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.*

Această motivare vizează impozitul pe venit și a fost analizată la pct.3.1. al prezentei decizii. Mai mult prin adresa nr. .. AS..FP i-a făcut cunoscut contestatarului dispozițiile art. 269 din Codul de procedură fiscală solicitându-i precizarea motivelor de fapt și de drept, precum și a dovezilor pe care se întemeiază contestația.

Prin adresa transmisă pe email în data de 16.05.2019, contestatarul reia aceleași motive invocate în contestația inițială și ca dispoziții legale invocă dispozițiile art. 67 - 69 și art. 70 - 75 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge în parte ca nemotivată** contestația formulată de domnul **X**, cu privire la **TVA** stabilită suplimentar în sumă de .. **lei** aferentă perioadei 01.10.2012 - 30.09.2018 individualizată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. MBS.._AIF-..., precum și cu privire la **CASS** de regularizat în plus aferentă perioadei 01.01.2012 - 31.12.2017 în sumă de .. **lei** individualizată prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS..-AIF-.. emisă de AS..FP.

3.3. Referitor la dispoziția de măsuri

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 2 are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care prin dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu s-au stabilit obligații fiscale.

În fapt, prin dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ..s-au dispus mai multe măsuri în sarcina **contribuabilului X** privind solicitarea înregistrării și autorizării activității economice la Oficiul Registrului Comerțului, înregistrării fiscale inclusiv a înregistrării în scopuri de TVA, **fără a fi stabilite obligații fiscale de plată în sarcina contestatorului.**

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 268 și art. 269 din Legea nr 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Art. 268. - (1) *Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*

(3) *Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.*

(4) *Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de nemodificare a bazei de impozitare prin care nu sunt stabilite creanțe fiscale”,*

coroborate cu prevederile art. 269 alin.(2) din același act normativ:

“Art. 269. - (2) *Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat”.*

De asemenea, art. 272 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“Art. 272. - (1) *Contestațiile formulate împotriva **deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare** se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.*

(2) *Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:*

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;

c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice. ”

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât prin dispoziția de măsuri nr. .. emisă de Administrația Sector .. a Finanțelor Publice nu s-au stabilit creanțe fiscale principale sau accesorii aferente, măsura de diminuare a pierderii fiscale ori măsura de reverificare, se reține că Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin structura specializată de soluționare a contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, în conformitate cu prevederile art. 272 alin. (6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“Art. 272. - (6) *Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente”.*

Conform tezei inițiale din anexa nr. 2 la O.P.A.N.A.F. nr. 3.833/2015 pentru aprobarea formularului ”Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală”, *“Formularul ”Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală” reprezintă actul administrativ emis de organele de inspecție fiscală, în*

aplicarea prevederilor legale, privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. În "Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" nu sunt cuprinse măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii/plătitorii le datorează bugetului general consolidat al statului".

Totodată, pct.5.3 din Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr 3.741/2015 prevede că:

"5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente".

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, competența de soluționare a contestației revine organului fiscal emitent.

Pentru considerentele aratate mai sus și în temeiul art. 7 alin. (1) pct. 4, art. 39 lit. a), art. 40 alin. (1) lit. a), art. 41 lit. a), art. 46 alin. (1) și alin. (2), art. 48 alin (1), art. 83 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 19, pct. 37 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, OMFP nr. 1040/2004 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 Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 268, art.269, art. 272, art.276 și art. 280 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, pct. 2.5, pct. 5.3. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015

DECIDE

1. Respinge în parte ca neîntemeiată contestația formulată de domnul **X** împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS..-AIF-.. emisă de AS..FP, cu privire la impozitul pe venit aferent perioadei 2012 - 2017 în sumă totală de .. lei.

2. Respinge în parte ca nemotivată contestația formulată de domnul **X** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. MBS.._AIF-.. cu privire la **TVA** stabilită suplimentar în sumă de .. lei și a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS..-AIF-.. cu privire la CASS în sumă totală de .. lei, ambele emise de Administrația Sector .. a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. ...

3. Constată necompetența materială a Serviciului Soluționare Contestații 2 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice București privind contestația formulată de **X** împotriva dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ..., soluționarea acestui capăt de cerere intrând în competența Administrației Sector .. a Finanțelor Publice, în calitate de organ fiscal emitent.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.