

**DECIZIA nr 200/2015**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**Cabinetul de avocatura X,**  
prin reprezentantul legal, domnul **X,**  
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de AS3FP cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **Cabinetul de avocatura X,** prin reprezentantul legal, domnul **X,** atat in numele cabinetului, cat si in nume propriu, cu sediul si domiciliul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AS3FP sub nr. x, completata prin adresele inregistrate la DGRFPB sub nr. x, nr. x si nr. x, il constituie urmatoarele decizii de impunere, comunicate in data de **30.06.2014,** emise de AS3FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x:

1. - Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa pentru **Cabinetul de avocatura X,** prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei = TVA stabilita suplimentar de plata;
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei = penalitati de intarziere aferente TVA.

2. – Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa pentru domnul **X,** prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

Pentru anul 2010:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- x lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2011:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- x lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2012:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- x lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **Cabinetul de avocatura X,** prin reprezentantul legal, domnul **X.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata contribuabilul aduce urmatoarele argumente:

1. Decizia de admitere a datei amanarii inspectiei fiscale nu a fost comunicata in conditiile legii, inainte de inceperea inspectiei fiscale, ci la peste doua luni de la data emiterii acesteia.

2. Procesul-verbal de constatare a datei inceperii inspectiei fiscale este nereal, intrucat a fost incheiat la data de 13.03.2014 si comunicat contribuabilului in data de 25.04.2014.

La data de 13.03.2014 la sediu profesional al acestuia nu s-a prezentat nicio persoana din cele mentionate in cuprinsul procesului-verbal.

De asemenea, cercetarea la fata locului din data de 28.04.2014 a fost efectuata cu nerespectarea regulilor de efectuare a inspectiei fiscale, respectiv a dispozitiilor art. 102 alin 6 din Codul de procedura fiscala, republicat.

3. Persoanele imputernicite sa efectueze inspectia fiscala fie nu au participat, fie au participat in absenta unui mandat /ordin de serviciu.

Comunicarea deciziei privind reprogramarea inspectiei fiscale care modifica drepturile organului fiscal cu privire la data inceperii inspectiei fiscale din avizul de inspectie fiscala are caracter obligatoriu, asa cum rezulta din dispozitiile art. 101 alin 2 din Codul de procedura fiscala.

4. Referitor la TVA in suma de x lei :

a. Echipa de inspectie fiscala a considerat eronat ca baza impozabila pentru TVA stabilita suplimentar de plata este constituita din contravaloarea facturilor emise in perioada de referinta februarie – decembrie 2012 (TVA colectata), la care a aplicat cota de 24%.

De asemenea, organul fiscal a considerat eronat ca dreptul de deducere pentru bunurile si serviciile cumparate este conditionat de inregistrarea ca platitor de TVA, conform dispozitiilor art. 153 alin 1 lit a din Codul fiscal. In opinia organului fiscal, contribuabilul poate fi incadrat din oficiu pentru obligatia de colectare a TVA, dar aceeasi incadrare nu functioneaza si in cazul exercitarii dreptului de deducere.

Astfel sunt incalcate principiul egalitatii in fata legii si practica constanta a CJUE cu privire la mecanismul TVA, respectiv Hotararile pronuntate in cazurile C-280/10, Polski Trawertyn si C-385/09, pct 48, Nidera Handelscompanie.

b. Echipa de inspectie fiscala nu a analizat structura clientilor cabinetului; in acest sens, contribuabilul subliniaza ca aproape in integralitate (cu exceptia SC x SRL) acestia sunt persoane neimpozabile/consumatori finali din punct de vedere al TVA, infiintate in baza OG nr. 26/2000.

c. TVA adaugata peste pretul tranzactiilor nu poate reprezenta costul final al vanzatorului, din moment ce TVA este in esenta o taxa de consum ce trebuie suportata de consumator si nu de persoana impozabila, respectiv de cabinet. In speta se aplica procedeul sutei marite pentru determinarea sumei taxei.

In conditiile in care TVA nu a fost incasata de la cumparator, dar se considera datorata de furnizor, devin incidente prevederile art. 151<sup>2</sup> din Codul fiscal, privind atragerea raspunderii solidare a beneficiarului.

5. Referitor la impozitul pe venit in suma de x lei:

a. Baza impozabila pentru stabilirea impozitului pe venit trebuia diminuată cu contravaloarea TVA de plată urmare depășirii plafonului de scutire.

b. Referitor la cheltuielile cu combustibilul în suma de x lei:

Organele de inspecție fiscală au acordat eronat numai 50% din contravaloarea acestor cheltuieli, întrucât o parte din aceste cheltuieli sunt efectuate cu ocazia unor deplasări în interesul activității, în interiorul țării, potrivit dispozițiilor HG nr. 1860/2006 și pct. 38 subpct. 23 din Normele metodologice de aplicare a art. 48 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, fiind justificate cu ordine de deplasare.

c. Referitor la cheltuielile în suma de x lei efectuate în baza Acordului din data de 04.01.2010 și a Deciziei interne nr. 04.01.2010 reprezentând materiale de construcții, taxe notariale, impozit clădire:

Reprezintă contravaloarea acordării unui drept de folosință gratuită, astfel cum a fost materializat prin contractul de comodat cu data certă de înregistrare.

Organele de inspecție fiscală au încălcat dispozițiile art. 1421, 1448, 1561, 1564 și 1569 din Codul civil și cele ale pct. 38 subpct. 21<sup>2</sup> din HG nr. 44/2004.

d. Referitor la cheltuielile în suma de x lei reprezentând impozit auto, CASCO și RCA, aferente folosinței autoturismului X, în baza contractului de comodat din data de 10.07.2008, în care este stipulată obligația comodatărilor de a suporta aceste cheltuieli:

Organele de inspecție fiscală nu au respectat dispozițiile pct. 38 subpct. 21 din HG nr. 44/2004.

e. Referitor la cheltuielile cu asigurarea medicală și asistența medicală în suma de x lei.

În speta sunt aplicabile dispozițiile art. 48 alin 5 lit h din Codul fiscal și pct. 39 din HG nr. 44/2004, care prevăd deductibilitatea cheltuielilor de natură primelor de asigurare voluntară de sănătate în limita a 250 euro pe an.

În concluzie, contribuabilul solicită admiterea contestației.

**II.** În baza Raportului de inspecție fiscală nr. x, AS3FP a emis următoarele decizii de impunere:

1. - Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x emisă pentru **Cabinetul de avocatură X**, prin care s-au stabilit următoarele obligații de plată:

- x lei = TVA stabilită suplimentar de plată;
- x lei = dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- x lei = penalități de întârziere aferente TVA.

2. – Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală nr. x emisă pentru domnul **X**, prin care s-au stabilit următoarele obligații de plată:

Pentru anul 2010:

- x lei = diferența de impozit pe venit (în plus);
- x lei = dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit;
- x lei = penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2011:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- x lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2012:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- x lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile contestatarilor, reglementările legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

### **3.1 Referitor la aspectele legate de modalitatea de desfasurare a inspectiei fiscale:**

Potrivit prevederilor art. 101, art. 102 si art. 104 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 98.1 din Norme metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

Codul de procedura fiscala:

„**Art. 101 - (1)** Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.

**(2)** După primirea avizului de inspecție fiscală, contribuabilul poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate, amânarea datei de începere a inspecției fiscale. Amânarea se aprobă sau se respinge de către organul fiscal prin decizie. În cazul în care organul fiscal a admis cererea de amânare a inspecției fiscale, comunică contribuabilului data la care a fost reprogramată inspecția fiscală.”

Norme metodologice:

“**98.1.** La cererea temeinic justificată a contribuabililor, organul de inspecție fiscală poate aproba amânarea datei începerii inspecției fiscale, comunicându-le acestora data la care a fost reprogramată inspecția fiscală.”

Codul de procedura fiscala:

„**Art. 102 (...)** **(6)** Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. În cazul contribuabililor care nu dețin sau nu prezintă organelor de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare.”

Codul de procedura fiscala:

„**Art. 104 - (1)** Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni.

**(...)** **(3)** Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) și (2).

**(4)** Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta.

**(5)** Condițiile și modalitățile de suspendare a unei inspecții fiscale se vor stabili prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, respectiv prin ordin comun al ministrului economiei și finanțelor și al ministrului internelor și reformei administrative, în cazul inspecțiilor fiscale efectuate de organele fiscale prevăzute la art. 35, care se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.”

Potrivit dispozițiilor art. 2, art. 5 și art. 8 din OPANAF nr. 467/2013 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale:

“**Art. 2.** - Inspecția fiscală poate fi suspendată când este îndeplinită una din următoarele condiții, ori de câte ori sunt motive justificate și numai dacă apariția acesteia nu permite finalizarea inspecției fiscale, astfel:

(...) **f)** la solicitarea scrisă a contribuabilului, ca urmare a apariției unei cauze justificate, confirmată de echipa de inspecție fiscală. Pe parcursul unei inspecții fiscale contribuabilul poate solicita suspendarea acesteia numai o singură dată.”

“**Art. 5.** - Reluarea inspecției fiscale se va face în funcție de motivul care a determinat suspendarea, în următoarele condiții:

(...) **f)** pentru art. 2 lit. f), după data aprobată de organul de inspecție fiscală ca termen-limită de suspendare a inspecției fiscale. (...)”

„**Art. 8. - (1)** În oricare din situațiile prevăzute de art. 5, reluarea inspecției fiscale se va face pe baza referatului întocmit de echipa de inspecție fiscală, care va conține propuneri privind îndeplinirea condiției de reluare a inspecției fiscale și tratamentul fiscal aplicabil situației care a stat la baza suspendării. Referatul va fi supus avizării șefului de serviciu coordonator și aprobării conducătorului inspecției fiscale competent.

**(2)** Data reluării inspecției fiscale va fi comunicată în scris contribuabilului.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus se rețin următoarele aspecte:

1. Potrivit Avizului de inspecție fiscală nr. x, comunicat contribuabilului în data de 28.01.2014, data începerii inspecției fiscale este data de 12.02.2014.

2. Prin cererea înregistrată la AS3FP sub nr. x, contribuabilul a solicitat amânarea începerii inspecției fiscale până la data de 12.03.2014, aceasta fiind aprobată prin adresa nr. x (comunicată contribuabilului) și reprogramată pentru data de 13.03.2014.

3. Potrivit Procesului-verbal nr. x (comunicat contribuabilului), a fost consemnată data începerii inspecției fiscale, respectiv 13.03.2014.

Se reține că, în legătură cu faptul că procesul-verbal nr. x este nereal, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța, câtă vreme nu intră în competența sa de soluționare, iar, mai mult, însuși contribuabilul precizează că aceste aspecte fac obiectul dosarului penal nr. 8627/P/2014 aflat pe rolul Parchetului de pe lângă Judecătoria Sectorului 3 București.

În ceea ce privește componenta echipei de inspecție fiscală se rețin următoarele aspecte:

- potrivit ordinului de serviciu nr. x, doamnele x și x au fost delegate de AS3FP să efectueze inspecția fiscală generală la Cabinetul de avocatură X; de asemenea, potrivit

ordinului de serviciu nr. x, a fost delegata sa efectueze aceeasi inspectie fiscala si doamna x;

- prin Decizia nr. x emisa de directorul general al DGRFPB, doamnei x ii sunt delegate atributiile sefului Serviciului Inspectie Fiscala Persoane Fizice din cadrul AS3FP pe perioada cat acesta se afla in concediu de odihna, medical sau altele asemenea;

- intrucat, potrivit cererii nr. x, aprobata de directorul general al DGRFPB, in perioada 10.03.2014 – 14.03.2014, seful Serviciului Inspectie Fiscala Persoane Fizice din cadrul AS3FP a fost in concediu de odihna, in acesta perioada, doamna x i-a tinut locul, motiv pentru care este nejustificata afirmatia contribuabilului potrivit careia echipa de inspectie s-a prezentat la sediul sau in data de 14.03.2014, doamna x neputand fi in acelasi timp, la sediul AS3FP in calitate de inlocuitor de sef de serviciu si la sediul Cabinetului de avocatura X, in calitate de organ de control.

Referitor la nulitatea actelor administrativ fiscale atacate, se retin urmatoarele aspecte:

- asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

- pentru a fi lovite de nulitate (relativa), avand in vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civila, coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, actul administrativ fiscal "*este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi inlaturata decat prin desfiintarea acestuia*".

Avand in vedere cele mai sus prezentate, precum si faptul ca argumentele contribuabilul cu privire la acest capat de cerere nu sunt de natura sa conduca la nulitatea deciziilor de impunere atacate, cauzele de nulitate fiind expres si limitativ prevazute la art. 46 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata cu privire la acest capat de cerere.

### **3.2. Referitor la Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa pentru Cabinetul de avocatura X:**

Organele de control din cadrul AS3FP au efectuat control la **Cabinetul de avocatura X**, care s-a finalizat prin incheierea Raportului de inspectie fiscala nr. x, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa pentru **Cabinetul de avocatura X**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei = TVA stabilita suplimentar de plata;
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei = penalitati de intarziere aferente TVA.

Potrivit constatarilor organelor de control, cu privire la TVA in suma de x lei:

- cabinetul a depasit plafonul de scutire de 3x euro prevazut la art. 152 alin 1 din Codul fiscal, in cursul lunii decembrie 2011, motiv pentru care avea obligatia de a solicita inregistrarea ca platitor de TVA in regim normal pana la data de 10.01.2012, caz in care ar fi devenit platitor de TVA incepand cu data de 01.02.2012;

- in perioada 01.02.2012 – 31.12.2012, cabinetul a efectuat operatiuni taxabile in suma totala de x lei pentru care nu a colectat TVA in suma de x lei.

### **3.2.1 Referitor la TVA in suma de x lei:**

***Cauza supusa solutionarii este daca contribuabilul datoreaza taxa pe valoarea adăugată in suma de x lei, în condițiile argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.***

**In fapt**, potrivit constatarilor organelor de control, intrucat cabinetul avea obligatia de a se inregistra ca platitor de TVA incepand cu data de 01.02.2012, iar in perioada 01.02.2012 – 31.12.2012, a desfasurat operatiuni taxabile in suma totala de x lei, avea obligatia de a colecta TVA in suma de x lei.

**In drept**, potrivit dispozitiilor art. 126, art. 127 si art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 62 din HG nr. 44/2004, in vigoare pe perioada supusa impunerii:

„**Art. 126.** - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care **indeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

a) operatiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).”

„**Art. 127.** - (1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, **activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora.** De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

**Art. 152.** - (1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 3x euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, poate aplica scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operatiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa în situația prevăzută la alin. (7) și (7<sup>1</sup>), a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, taxabile sau, după caz, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, a operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 145 alin. (2) lit. b), a operațiunilor scutite cu drept de deducere și a celor scutite fără drept de deducere, prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor: (...)

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) ori, după caz, la alin. (5) trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesorii aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă conform art. 153.

Norme metodologice:

**“62. (2) În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform prevederilor art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:**

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecție fiscală înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, **acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.** Totodată, organele fiscale competente vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă. Prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală se va stabili data de la care persoanele respective vor fi înregistrate în scopuri de taxă;

b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele de control vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și data la care a fost înregistrată.

(4) **După determinarea taxei de plată** conform alin. (2) și (3), organele fiscale competente **vor stabili obligațiile fiscale accesorii** aferente conform prevederilor legale în vigoare.

(5) **Persoanele impozabile care nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege, indiferent dacă au făcut sau nu obiectul inspecției fiscale, au dreptul să ajusteze în primul decont decont după înregistrare**



**sau, după caz, într-un decont ulterior, în condițiile prevăzute la art. 145-149 din Codul fiscal:**

a) taxa deductibilă aferentă bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege;

b) taxa deductibilă aferentă activelor corporale fixe, inclusiv celor aflate în curs de execuție, aflate în proprietatea sa la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, cu condiția, în cazul bunurilor de capital, ca perioada de ajustare a deducerii, prevăzută la art. 149 alin. (2) din Codul fiscal, să nu fi expirat;

c) **taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată.**

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, persoana impozabilă are obligația înregistrării ca platitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal, în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de 3x euro, regimul de scutire de taxa pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent ca operațiunile desfășurate provin din:

- operațiuni taxabile sau, după caz, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere și a operațiilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 145 alin. (2) lit. b),

- operațiuni scutite cu drept de deducere și a celor scutite fără drept de deducere, prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale.

Totodată, legiuitorul a reglementat și situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adăugată în regim normal, respectiv instituit:

1. - **obligația organelor de inspecție fiscală de a solicita plata:**

- **taxei** pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o **colecteze** dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale;

- obligațiilor fiscale **accesorii** aferente conform prevederilor legale în vigoare;

2. - **dreptul persoanei impozabile de a ajusta** în primul decont depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, în condițiile prevăzute la art. 145-149 din Codul fiscal, taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată.

În speța, potrivit constatarilor din raportul de inspecție fiscală:

- cabinetul a depășit plafonul de scutire de 3x euro prevăzut la art. 152 alin 1 din Codul fiscal, în cursul lunii decembrie 2011, motiv pentru care avea obligația de a

solicita inregistrarea ca platitor de TVA in regim normal pana la data de 10.01.2012, caz in care ar fi devenit platitor de TVA incepand cu data de **01.02.2012**;

- in perioada 01.02.2012 – 31.12.2012, cabinetul a efectuat operatiuni taxabile in suma totala de x lei pentru care nu a colectat TVA in suma de x lei.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila cauzei niciuna dintre motivatiile contestatarului, avand in vedere urmatoarele considerente:

### **3.2.1.1. Referitor la modalitatea de determinare a bazei de impunere:**

Potrivit dispozitiilor O.M.F.P. nr. 1820/2014, publicat în data de 12.01.2015 în Monitorul Oficial al României nr.20, Partea I, prin care s-a aprobat Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014, care modifică Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 2/2011:

„Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 2/2011 aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1873/2011, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 278 din 20 aprilie 2011, se modifică după cum urmează:

"Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate, conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

a) se aplică cota legală de TVA la contravaloarea livrării/prestării [conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării;

b) atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată. În acest caz, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzut la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare]. Prin taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală se înțelege taxa care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă. **Poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată inclusiv o declarație pe propria răspundere a acestuia;**

c) atunci când părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării/prestării, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzut la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare]."

Avand in vedere cele de mai sus, rezulta ca in situatia în care părțile nu au făcut nicio înțelegere cu privire la TVA, taxa colectată aferentă livrărilor de bunuri / prestărilor de servicii taxabile se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite, dacă furnizorul

/ prestatorul nu are posibilitatea de a recupera TVA de la client; in acest sens, poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată inclusiv o **declarație pe propria răspundere a acestuia**.

Drept pentru care, urmare publicării în data de 12.01.2015 în Monitorul Oficial al României nr.20, Partea I, a O.M.F.P. nr. 1820/2014, prin adresa nr. 48911/2/21.01.2015, confirmata de primire in data de 26.01.2015, organul de solutionare a contestatiei din cadrul DGRFPB i-a solicitat contribuabilului dovada faptului ca în calitate de prestator de servicii, nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală pentru serviciile prestate care au avut la bază contracte prin care prețul a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la TVA.

Trebuie subliniat ca prin adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. 8758/03.02.2015, contribuabilul **nu a depus** dovada care putea sa fie inclusiv sub forma unei declaratii pe proprie raspundere din care sa rezulte ca nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditori taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală pentru serviciile prestate in perioada 01.02.2012 – 31.12.2012.

Nu prezinta relevanta in solutionarea favorabila a cauzei invocarea de catre contribuabil a faptului ca beneficiarii serviciilor sale sunt entitati neimpozabile din punct de vedere al TVA, cu atat mai mult cu cat contribuabilul are posibilitatea de a recupera de la acestia taxa pe valoarea adăugată, prin aplicarea dispozitiilor art. 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal si pct. 81<sup>2</sup> din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, care precizeaza:

**“Art. 159 (3) Persoanele impozabile care au fost supuse unui control fiscal și au fost constatate și stabilite erori în ceea ce privește stabilirea corectă a taxei colectate, fiind obligate la plata acestor sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, pot emite facturi de corecție conform alin. (1) lit. b) către beneficiari. Pe facturile emise se va face mențiunea că sunt emise după control și vor fi înscrise într-o rubrică separată în decontul de taxă.** Beneficiarii au drept de deducere a taxei înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art. 145-147<sup>2</sup>.

Norme metodologice:

“81<sup>2</sup>.(4) Furnizorii/Prestatorii care emit facturi de corecție după inspecția fiscală, în conformitate cu prevederile art. 159 alin. (3) din Codul fiscal, vor înscrie aceste facturi în jurnalul pentru vânzări într-o rubrică separată, iar acestea vor fi preluate de asemenea într-o rubrică separată din decontul de taxă, **fără a avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată înscrisă în respectivele facturi.** Pentru a evita situațiile de abuz și pentru a permite identificarea situațiilor în care se emit facturi după inspecția fiscală, în cuprinsul acestor facturi furnizorii/prestatorii vor menționa că sunt emise după inspecția fiscală. Beneficiarii vor avea dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art. 145-147<sup>1</sup> din Codul fiscal, taxa fiind înscrisă în rubricile din decontul de taxă aferente achizițiilor de bunuri și servicii. Emiterea facturilor de corecție nu poate depăși perioada prevăzută la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal.

(6) Prevederile alin. (4) și (5) **se aplică inclusiv în cazul micilor întreprinderi care nu s-au înregistrat în scopuri de TVA potrivit art. 153 din Codul fiscal la**

**depășirea plafonului prevăzut de art. 152 din Codul fiscal și organele de inspectie fiscală au stabilit diferențe de taxă colectată de plată** conform pct. 62 alin. (2).”

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca in speta nu sunt aplicabile dispozitiile literei b din O.M.F.P. nr. 1820/2014, publicat în data de 12.01.2015, în Monitorul Oficial al României nr.20, Partea I, prin care s-a aprobat Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014, cata vreme nu a dat curs solicitarilor organului de solutionare a contestatiei din adresa nr. x.

**3.2.1.2. Referitor la nedeductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată:**

Potrivit jurisprudentei CEJ comunitara, inclusiv cea invocata de contestatar, se retine faptul ca principiul fundamental al neutralitatii TVA impune ca deducerea taxei aferente intrarilor sa fie acordata atunci cand cerintele de fond sunt indeplinite, chiar daca anumite cerinte de forma au fost omise, acestea fiind circumstantiate la conditiile suplimentare impuse de administratiile fiscale ce **pot avea ca efect anihilarea exercitarii acestui drept.**

In speta, cerinta exercitarii dreptului de deducere doar de catre persoanele impozabile inregistrate in scopuri de TVA, prevazuta ca atare de legislatia fiscala din Romania [art. 152 din Codul fiscal] **nu are ca efect anihilarea exercitarii dreptului de deducere a taxei aferente achizițiilor**, cata vreme contestatarul isi poate exercita dreptul de deducere în primul decont depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, în condițiile prevăzute la art. 145-149 din Codul fiscal (pct. 62 din HG nr. 44/2004), in fapt, realizandu-se doar o amanare a exercitarii dreptului de deducere pana la momentul inscrierii taxei deductibile intr-un decont depus dupa inregistrarea in scopuri de TVA. Astfel, ***in cazul contestatarului nu este vorba de o excludere definitiva a dreptului de deducere*** pentru achizițiile realizate in perioada supusa inspectiei fiscale, ***aceasta avand posibilitatea expres prevazuta de lege de a-si exercita acest drept*** printr-un decont depus in calitatea de persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, precum si prevederile art. 13 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora “interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege”, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit TVA in suma de x lei prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa pentru Cabinetul de avocatura X, motiv pentru care cu privire la acest capat de cerere urmeaza a se respinge ca neintemeiata.

**3.2.2. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de x lei (x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA + x lei = penalitati de intarziere aferente TVA):**

***Cauza supusa solutionarii este daca AS3FP a stabilit corect suplimentar de plata accesorii in suma totala de x lei prin Decizia de impunere nr. x emisa pentru Cabinetul de avocatura X, in conditiile in care, pe de-o parte, la pct. 3.2.1 din***

**prezenta decizie s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA, iar, pe de alta parte, contribuabilul nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte ca organele de inspectie fiscala au calculat eronat accesoriile contestate.**

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa pentru **Cabinetul de avocatura X**, organele de inspectie fiscala au calculat, pentru perioada 25.04.2012 – 29.05.2014, accesorii aferente TVA in suma de x lei (x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA + x lei = penalitati de intarziere aferente TVA).

**In drept**, potrivit prevederilor art. 119, art. 120 si art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

**"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere".**

**"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

**(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".**

**"Art. 120<sup>1</sup>. - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale."**

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de întârziere.

Intrucat, pe de-o parte, la pct. 3.2.1 din prezenta decizie, s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA in suma de x lei, iar, pe de alta parte, contribuabilul nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte ca organele de inspectie fiscala au calculat eronat accesoriile contestate, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale", contestatarul datoreaza si accesoriile aferente TVA in suma de x lei, drept pentru care, cu privire la acest capat de cerere, contestatia urmeaza a se respinge ca neintemeiata.

Fata de cele aratate la pct. 3.2.1 si 3.2.2, urmeaza a se respinge ca neintemeiata, contestatia formulata de **Cabinetul de avocatura X** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei = TVA stabilita suplimentar de plata;
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei = penalitati de intarziere aferente TVA.

**3.3 Referitor la Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa pentru domnul X:**

**3.3.1. Referitor la diferentele de impozit pe venit stabilite in plus, pentru perioada 2010 – 2012, in suma totala de x lei:**

Organele de control din cadrul AS3FP au efectuat control la Cabinetul de avocatura X, care s-a finalizat prin incheierea Raportului de inspectie fiscala nr. x care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa pentru domnul X, prin care s-au stabilit diferente de impozit pe venit stabilite in plus, pentru perioada 2010 – 2012, in suma totala de x lei.

Potrivit constatarilor organelor de control, o serie de cheltuieli inregistrate de cabinet ca fiind deductibile sunt, in fapt, nedeductibile fiscal, dupa cum urmeaza:

Pentru anul 2010 – total x lei:

- x lei - cheltuieli cu combustibilul
- x lei – materiale de constructii
- x lei – impozit pe cladire
- x lei – impozit X
- x lei – taxe notariale contract ipoteca
- x lei – CASCO X
- x lei – asigurare, asistenta medicala

Pentru anul 2011 – total x lei:

- x lei - cheltuieli cu combustibilul
- x lei – materiale de constructii
- **x lei – TV**
- x lei – impozit pe cladire
- x lei – impozit X
- x lei – CASCO X
- x lei – RCA X
- x lei – onorariu contract construire

Cu privire la cheltuielile in suma x lei – TV, contribuabilul nu a prezentat motivele de fapt si drept pe care se intemeiaza contestatia formulata.

Pentru anul 2012 – total x lei:

- x lei - cheltuieli cu combustibilul
- x lei – materiale de constructii
- **x lei – avans mobilier**
- x lei – impozit, taxe locale
- x lei – avans constructie noua
- x lei – RCA X
- x lei – executie lucrari

Cu privire la cheltuielile in suma de x lei – avans mobilier, contribuabilul nu a prezentat motivele de fapt si drept pe care se intemeiaza contestatia formulata.

Avand in vedere cele aratate la pct. 3.2.1.1 din prezenta decizie, rezulta ca sunt neintemeiate motivatii contestatarului privind stabilirea bazei impozabile pentru determinarea impozitului pe venit.

### **3.3.1.1 Referitor la cheltuielile nedeductibile in suma de x lei:**

***Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect ca sunt nedeductibile fiscal cheltuielile in suma de x lei, in conditiile in care argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile acestora.***

**In fapt**, organele de inspectie fiscala au stabilit ca sunt nedeductibile fiscal urmatoarele cheltuielile in suma de x lei, efectuate de cabinet in perioada 2010 – 2012:

- cheltuieli cu combustibilul in suma totala de x lei ( $x \text{ lei} + x \text{ lei} + 50\% \times x \text{ lei} = x \text{ lei}$ );

- cheltuieli in legatura cu autoturismul X, utilizat in baza unui contract de comodat, in suma totala de x lei [ $(x + x) = \text{impozit X}$ ,  $(x \text{ lei} + x) = \text{CASCO X}$ ,  $(x + x) = \text{RCA X}$ ];

- cheltuieli in legatura cu un imobil utilizat in baza unui contract de comodat, in suma totala de x lei [ $(x \text{ lei} + x + x) = \text{materiale de constructii}$ ,  $x \text{ lei} = \text{taxe notariale contract ipoteca}$ ,  $x \text{ lei} = \text{onorariu contract construire}$ ,  $(x \text{ lei} + x \text{ lei} + x \text{ lei}) = \text{impozit pe cladire}$ ,  $x \text{ lei} = \text{avans constructie noua}$ ,  $x \text{ lei} = \text{executie lucrari}$ ];

- cheltuieli cu asigurare si asistenta medicala in suma de x lei.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data 01.01.2010:

**“Art. 48 (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;

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

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat: (...)

i) cheltuielile efectuate pentru activitatea independentă, cât și în scopul personal al contribuabilului sau asociaților sunt deductibile numai pentru partea de cheltuielă care este aferentă activității independente; (...)

(7) **Nu sunt cheltuieli deductibile:**

a) **sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale.**”

*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.”

Avand in vedere dispozitiile legale sus-citate, rezulta ca, in cazul persoanelor fizice care obtin venituri din activitati independente, sunt deductibile numai acele cheltuieli care indeplinesc **cumulativ** urmatoarele conditii: sunt efectuate in interesul direct al activitatii impozabile si nu in interes personal, sunt inregistrate corect in evidenta contabila in partida simpla si sunt justificate cu documente corect intocmite, nefiind permisa deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului si al familiei sale.

**3.3.1.1 Referitor la cheltuieli cu combustibilul in suma totala de x lei (x lei + x lei + x lei):**

Potrivit dispozitiilor art. 48 alin (1) si (7) lit l<sup>1</sup>) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 39 din HG nr. 44/2004:

“**Art. 48 (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. (...)”

**(7)** Nu sunt cheltuieli deductibile:

**l<sup>1</sup>)** în perioada **1 mai 2009-31 decembrie 2010**, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, cu excepția situației în care vehiculele **se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:**

**1.** vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

**2.** vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

**3.** vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.”

“**Art. 48 (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.

**(7)** Nu sunt cheltuieli deductibile:

**l<sup>1</sup>)** în perioada **1 ianuarie 2011-31 decembrie 2011** inclusiv, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, cu excepția situației în care vehiculele **se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:**



1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.”

Litera l<sup>1</sup>) a fost modificată prin punctul 12. din Ordonanță de urgență nr. 117/2010 începând cu 01.01.2011.

“Art. 48 (7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

**l<sup>1</sup>) 50% din cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului.** Prin excepție, cheltuielile privind combustibilul efectuate în cadrul activității în scopul realizării de venituri **sunt deductibile integral** în situația în care vehiculele respective **se înscriu în oricare din următoarele categorii:**

1. vehiculele **utilizate exclusiv** pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, **transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității**, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi;

Litera l<sup>1</sup>) a fost modificată prin punctul 23. din Ordonanță de urgență nr. 125/2011 începând cu **01.01.2012**.

*Norme metodologice:*

“**39<sup>1</sup>**. Termenii și expresiile prevăzute la art. 48 alin. (7) lit. l<sup>1</sup>) pct. 1 **au semnificațiile prevăzute la pct. 45<sup>1</sup>** din normele metodologice date în aplicarea art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal din titlul VI «Taxa pe valoarea adăugată».

“**45<sup>1</sup>**. (1) În aplicarea art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...) e) vehiculele destinate exclusiv utilizării de către agenți de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări. În această categorie sunt cuprinse și vehiculele de test-drive utilizate de dealerii auto;

f) **vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității** reprezintă **vehiculele utilizate de angajator** pentru transportul **angajaților** în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul

angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea ori la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, **atunci când există dificultăți evidente** de a găsi alte mijloace de transport și există **un acord colectiv între angajator și angajați** prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport; (...)

(2) În sensul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, prin vehicule utilizate pentru prestarea de servicii cu plată se înțelege vehiculele care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fără de care serviciile nu pot fi efectuate.”

„Art. 48 (7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

**1<sup>1</sup>) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității** și a căror masă totală maximă autorizată nu depășește 3.500 kg și nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietate sau în folosință. **Aceste cheltuieli sunt integral deductibile** pentru situațiile în care vehiculele respective **se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:**

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;

5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

Cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea.

**În cazul vehiculelor rutiere motorizate, aflate în proprietate sau în folosință, care nu fac obiectul limitării deducerii cheltuielilor se vor aplica regulile generale de deducere.**

Modalitatea de aplicare a acestor prevederi se stabilește prin norme.”

Litera l<sup>1</sup>) a fost modificată prin punctul 8. din Ordonanță de urgență nr. 24/2012 începând cu **01.07.2012**.

Norme metodologice:

“**39<sup>1</sup>**. (1) În sensul prevederilor art. 48 alin. (7) lit. l<sup>1</sup>) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile prevăzute, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, **se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității au semnificațiile prevăzute la pct. 45<sup>1</sup>** din normele metodologice date în aplicarea art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal din titlul VI «Taxa pe valoarea adăugată».

(2) **Dacă vehiculele respective nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității, se limitează la 50% dreptul de deducere a cheltuielilor efectuate conform art. 48 alin. (4) și (5) din Codul fiscal legate de aceste vehicule,** cu excepția cheltuielilor privind amortizarea pentru care se aplică regulile privind amortizarea prevăzute în titlul II, după caz. În cadrul cheltuielilor supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile fiecărui vehicul, inclusiv cele reprezentând: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovinietă etc.

**În vederea acordării deductibilității integrale** la calculul venitului net anual, justificarea utilizării vehiculelor se efectuează pe baza documentelor justificative și prin **întocmirea foii de parcurs** care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.”

Norme metodologice:

“**45<sup>1</sup>. (1)** În aplicarea art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, **cheltuielile cu lubrifianți**, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. **Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele** aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile **orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul.** În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care **nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.**

**(2)** În cazul vehiculelor care sunt **utilizate exclusiv în scopul activității economice**, în sensul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, **taxa aferentă** cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și **cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146-147<sup>1</sup> din Codul fiscal**, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. **Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea:** deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. **Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei **orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.**

**(3)** În cazul vehiculelor utilizate pentru **transportul angajaților la și de la locul de muncă** se consideră că vehiculul este utilizat în scopul activității economice atunci când există **dificultăți evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate**, cum ar fi lipsa mijloacelor de transport în comun, decalajul orarului mijloacelor de transport în comun față de programul de lucru al persoanei impozabile. **Reprezintă vehicule utilizate de angajator** pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă vehiculele utilizate pentru transportul angajaților de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la locul de muncă, precum și de la locul de muncă la reședința angajaților/locul convenit de comun acord. **Prin angajați se înțelege** salariații, administratorii societăților comerciale, directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii și persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care persoana impozabilă suportă drepturile legale convenite acestora.

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin.(3), este considerat uz personal al vehiculului. **Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice**, în sensul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, **vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal**. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2).”

Punctul 45<sup>1</sup>. a fost modificat prin punctul 1. din Hotărâre nr. 670/2012 începând cu **13.07.2012**.

Din prevederile legale sus-citate rezulta ca, in cazul autoturismelor, pentru cheltuielile cu achizitia combustibilului necesar functionarii, a fost limitat dreptul de deducere, dupa cum urmeaza:

- in perioada 01 mai 2009 – 31.12.2011 - **limitat integral** pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, **cu excepția autoturismelor care sunt utilizate pentru destinațiile anume prevazute de lege;**

- in perioada 01.01.2012 – 30.06.2012 – **limitat la 50%** pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului sau **nelimitat**, in cazul in care autoturismul este utilizat exclusiv pentru **destinațiile anume prevazute de lege;**

- incepand cu 01.07.2012 – **limitat la 50%** pentru vehiculelor rutiere motorizate care **nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității** și a căror masă totală maximă autorizată nu depășește 3.500 kg și nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietate sau în folosință sau **nelimitat**, in cazul in care autoturismul este **utilizat exclusiv pentru destinațiile anume prevazute de lege** sau in cazul in care este **utilizat exclusiv în scopul activității economice**, caz in care este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii si să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea cheltuielilor și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

In speta, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, urmatoarele cheltuieli cu achizitia de combustibil, efectuate in perioada 2010 – 2012, in suma totala de x lei (x lei in anul 2010 + x lei in anul 2011 + 50% x x lei = x lei in anul 2012), au fost

considerate nedeductibile fiscal, intrucat acestea nu se incadreaza in exceptiile prevazute la art. 48 alin 7 lit 1<sup>1</sup>) din Codul fiscal.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei niciuna dintre motivatiile contestatarului cu privire la cheltuielile cu achizitia combustibilului in perioada **2010 - 2012**, avand in vedere urmatoarele considerente:

- contribuabilul a desfasurat activitatea de avocat, singur, **fara salariati** si fara avocati colaboratori;

- vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la si de la locul de desfasurare a activitatii reprezinta **vehiculele utilizate de angajator** pentru **transportul angajatilor** in scopul desfasurarii activitatii economice la si de la resedinta acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la si de la sediul angajatorului la locul in care se desfasoara efectiv activitatea ori la si de la resedinta angajatilor/locul convenit de comun acord la locul de desfasurare a activitatii, atunci cand **exista dificultati evidente de a gasi alte mijloace de transport** si **exista un acord colectiv intre angajator si angajati** prin care angajatorul se obliga sa asigure gratuit acest transport; vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plata sunt vehicule care contribuie **in mod esential** la prestarea directa a serviciilor cu plata si fara de care serviciile nu pot fi efectuate;

- exceptiile prevazute la art. 48 alin (7) lit. 1<sup>1</sup>) din Codul fiscal nu se aplica prin asimilare in cazul vehiculului utilizat de **avocat**, care **nu are calitatea de angajat**, iar vehiculul nu reprezinta mijlocul prin care se realizeaza prestarea de servicii cu plata, respectiv a **serviciilor de avocatura**, aceste servicii **putand sa fie desfasurate indiferent daca avocatul dispune sau nu de mijloc de transport**; in cazul unei prestari de servicii cu plata desfasurate cu un vehicul, mijlocul de transport joaca rolul principal, esential, fiind practic mijlocul de productie prin care se realizeaza venitul, cum sunt de exemplu transportul de persoane cu plata, servicii de curierat cu plata, inchirierea mijloacelor de transport etc; in acelasi sens este si punctul de vedere al directiei de specialitate de MFP;

- faptul ca autoturismele au fost utilizate pentru deplasarea la sediul clientilor sau al instantelor, deci in interesul desfasurarii activitatii nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei avand in vedere ca **limitarea speciala a dreptului de deducere** prevazuta de art. 48 alin. 7 lit. 1<sup>1</sup> din Codul fiscal, **vizeaza tocmai acele autoturisme folosite in interesul activitatii**, cu exceptiile anume enumerate in textul articolului; de altfel, in masura in care autoturismele nu sunt utilizate in folosul desfasurarii activitatii contribuabililor platitori de impozit pe venit, nici nu era nevoie de o limitare speciala a dreptului de deducere, fiind suficiente reglementarile deja existente de la art. 48 alin. (4) din Codul fiscal. In acest sens, se retine ca **pentru a se incadra in exceptiile pentru care nu se aplica limitarea speciala a dreptului de deducere, deplasarea la sediul clientilor trebuie sa fie efectuata in scop de interventie, reparatii, pază și protectie, curierat, ceea ce, evident, nu este cazul pentru deplasarea avocaturilor la sediul clientilor ori a instantelor, asa cum eronat sustine contestatarul**;

- exceptiile sunt de stricta interpretare si, mai mult, textul art. 48 alin. 7 lit. 1<sup>1</sup> din Codul fiscal conditioneaza incadrarea in exceptie prin trimitere la caracterul "exclusiv" al utilizarii autoturismelor pentru destinatiile anume precizate.

Cu privire la cheltuielile cu achizitia combustibilului in perioada **01.07.2012 – 31.12.2012**, se retin urmatoarele aspecte:

- potrivit dispozitiilor legale anterior citate, in cazul vehiculelor care sunt utilizate **exclusiv în scopul activității economice**, cheltuielile legate de aceste vehicule sunt

deductibile integral, inclusiv cu achiziția combustibilului, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii cheltuielilor;

- utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde printre altele: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto;

- este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, în acest sens, contribuabilul având obligația să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea cheltuielilor și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Se reține că în susținerea contestației, cu privire la achiziția de combustibil pentru perioada 01.07.2012 – 31.12.2012, contribuabilul nu a făcut dovada cu documente că îndeplinește toate condițiile prevăzute de lege privind acordarea integrală a deductibilității acestor cheltuieli.

Astfel, la dosarul cauzei există anexate copii ale unor ordine de deplasare, documente între care nu se poate stabili o corelație între consumul de combustibil și autovehiculul utilizat **exclusiv** în scopul desfășurării activității.

Mai mult, contribuabilul nu a făcut dovada că a întocmit foi de parcurs care să cuprindă toate informațiile obligatorii stipulate expres de legiuitor: categoria de vehicul utilizat, scopul deplasării, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Mai mult, potrivit Anexei raportului de inspecție fiscală privind situația cheltuielilor nedeductibile reprezentând achiziția de combustibil pentru anul 2012, organul fiscal a acordat deductibilitatea acestor cheltuieli în cota de 50% din totalul cheltuielilor.

De asemenea, așa cum deja a fost reținut cu privire la perioada 2010 - 2012, contribuabilul nu a făcut dovada, nici cu privire la perioada 01.01.2012 – 30.06.2012, că a utilizat autovehiculul exclusiv pentru destinațiile anume prevăzute de lege.

Fata de cele prezentate mai sus, cu privire la acest capat de cerere, contestația urmează a se respinge ca neîntemeiată.

**3.3.1.1.2 Referitor la cheltuielile efectuate în legătura cu imobilul utilizat în baza contractului de comodat din data de 18.10.2010, în suma de x lei [(x lei + x + x) = materiale de construcții, x lei = taxe notariale contract ipoteca, x lei = onorariu contract construire, x lei = avans construcție nouă, x lei = executie lucrări]:**

Potrivit dispozițiilor pct. 38 – art. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004 :

«**38.** Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- **cheltuielile cu funcționarea și întreținerea**, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii.»

In ceea ce priveste contractul de comodat, sunt aplicabile si dispozitiile art. 1561, art. 1564 si art. 1569 din Codul civil:

"**Art. 1561.** - Comodatul este esential gratuit."

"**Art. 1564 - Comodatarul este dator sa ingrijeasca, ca un bun proprietar, de conservarea lucrului imprumutat, si nu poate sa se serveasca decat la trebuinta determinata prin natura lui, sau prin conventie, sub pedeapsa de a plati daune-interese, de se cuvine.**"

"**Art. 1569.** - Comodatorul, facand speze necesare la uzul lucrului imprumutat, nu poate sa le repete."

De asemenea, conform Codului civil, in vigoare incepand cu data de 01.10.2011:

"**Art. 2148. - (1)** Comodatarul este ținut să păzească și să conserve bunul împrumutat cu prudența și diligența unui bun proprietar.

**(2)** Comodatarul nu poate folosi bunul împrumutat decât în conformitate cu destinația acestuia determinată prin contract ori, în lipsă, după natura bunului. El nu poate permite unui terț să îl folosească decât cu aprobarea prealabilă a comodantului."

"**Art. 2151. - (1)** Comodatarul suportă cheltuielile pe care le-a făcut pentru a folosi bunul.

**(2)** Cu toate acestea, comodatarul are dreptul să îi fie rambursate cheltuielile pentru lucrările necesare asupra bunului care nu puteau fi prevăzute la încheierea contractului, atunci când comodantul, înștiințat în prealabil, nu s-a opus efectuării lor ori când, din cauza urgenței lucrărilor, acesta nu a putut fi înștiințat în timp util. "

In ceea ce priveste deductibilitatea cheltuielilor privind amenajarea bunurilor imobile care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit doctrinei juridice, "comodatarul suporta cheltuielile necesare folosintei lucrului (de exemplu, reparatiile locative ale casei), neavand dreptul sa ceara restituirea acestor cheltuieli (art. 1569 din Codul civil), care sunt un accesoriu al folosintei. (...) Sunt cheltuieli deductibile doar acele cheltuieli realizate cu functionarea si intretinerea bunului care fac obiectul contractului de comodat, utilizat in scopul afacerii."

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca, in speta, nu pot fi cheltuieli deductibile decat acele cheltuieli efectuate de contribuabil cu functionarea si intretinerea bunului imobil care fac obiectul contractului de comodat incheiat in data de 18.10.2010, respectiv cheltuielile necesare folosintei bunurilor aferente unor reparatii minore (cheltuieli aferente reparatiilor locative ale casei).

Potrivit constatarilor din raportul de inspectie fiscala, organele de control nu au acordat deductibilitatea cheltuielilor in suma de x lei [(x lei + x + x) = materiale de constructii, x lei = taxe notariale contract ipoteka, x lei = onorariu contract construire, (x lei + x lei + x lei) = impozit pe cladire, taxe locale, x lei = avans constructie noua, x lei = executie lucrari].

Se observa ca aceste cheltuieli nu pot fi considerate deductibile din punct de vedere fiscal, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. - comodantii (proprietarii x, respectiv domnul X si doamna x), aveau obligatia legala de a preda comodatarului (Cabinetul de avocatura X) imobilul in asa stare,

**incat sa poata fi intrebuinat in scopul prevazut in contract (punct de lucru al cabinetului)** si de a suporta toate acele investitii, inclusiv reparatii necesare, cu exceptia micilor reparatii (reparatii locative) care prin uz sunt in sarcina comodatului.

Prin urmare, cheltuielile cu investitiile facute asupra acestui imobil sunt in sarcina comodantului (proprietarului), cu atat mai mult cu cat acestea sunt efectuate in baza unui contract de construire incheiat intre SC x SRL, in calitate de dezvoltator si persoana fizica X, in calitate de beneficiar (proprietar) .

2. – in speta nu este vorba de cheltuieli cu funcționarea și întreținerea imobilului, ci de cheltuieli cu construirea efectiva a unei parti din imobil, care nu cad in sarcina comodatului (cabinetului), intrucat acestea nu au fost cauzate de folosinta imobilului in timp, pe parcursul derularii contractului de comodat.

3. – obligatia comodantului este de a preda bunul imobil in stare de functionare pentru scopul precizat in contract, iar obligatia comodatului de a intretine imobilul ca un bun proprietar care implica obligatia acestuia de a intretine imobilul pe perioada derularii contractului, in stare de intrebuinare, **astfel cum a fost predat**. De aici rezulta obligatia comodatului de a efectua reparatii mici (locative, de intretinere) spre deosebire de construirea efectiva sau reparatiile capitale, care sunt in sarcina comodantului.

Prin urmare, cheltuielile efectuate de cabinet nu reprezinta cheltuieli aferente unor **mici reparatii**, astfel cum sunt definite de dispozitiile art. 1447 din Codul civil, **in cazul in speta fiind vorba de o investitie efectuata asupra imobilului**, care conduce in mod direct la majorarea valorii acestui imobil.

4. – Potrivit dispozitiilor pct. 38 – art. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004 :

«**38.** Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementările titlului II din Codul fiscal, după caz. »

Conform art. 24 (3) din Codul fiscal, sunt considerate mijloace fixe amortizabile: investitiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locatie de gestiune sau altele asemenea, toate aceste contracte facand parte din categoria contractelor cu titlu oneros, in timp ce contractul de comodat este un contract cu titlu gratuit care se supune altui regim juridic, respectiv fiscal.

Cheltuielile cu amortizarea investitiilor asupra mijloacelor fixe luate in baza unui contract de comodat reprezinta cheltuieli nedeductibile la calculul venitului impozabil, deoarece potrivit dispozitiilor Codului civil, comodatarul are obligatia conservarii bunului imprumutat si nu stabilesc in mod expres raspunderea comodatului de a efectua investitii asupra bunului respectiv, aceasta obligatie revenindu-i proprietarului (comodantului).

Avand in vedere acest cadru legal, in perioada de folosinta a bunului luat in comodat, obligatiile ce revin comodatului sunt numai cele legate de intretinerea lui in stare de functionare, cheltuielile efectuate in acest scop fiind cheltuieli deductibile la calculul venitului impozabil, potrivit prevederilor art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind



Codul fiscal, in conditiile in care bunul respectiv este utilizat pentru activitatea pentru care comodatarul este autorizat.

Fata de cele mai sus aratate, se constata ca, Cabinetul de avocat X a efectuat o serie de lucrari la spatiul imprumutat, inclusiv constructia efectiva a unei parti din imobil si nu lucrari de intretinere (singurele deductibile fiscal). Mai mult, la restituirea acestui spatiu proprietarului, lucrarile efectuate devin avantajul persoanei fizice care a dat spatiul in comodat. Intrucat comodatul este un contract cu titlu gratuit, rezulta ca nu sunt indeplinite conditiile prevazute de dispozitiile art. 946 din Codul civil, potrivit carora "una din parti voieste a procura, fara echivalent, un avantaj celeilalte", ori in cazul contractului de comodat, comodantul trebuie sa creeze un avantaj comodatarului si nu invers.

In contextul celor expuse, se retine ca, in cazul in speta au fost efectuate investitii asupra unui bun luat in comodat, ce nu pot fi considerate drept cheltuieli cu intretinerea si functionarea bunului respectiv pentru a fi deductibile fiscal.

### **3.3.1.1.3 Referitor la cheltuielile in suma de x lei (x lei + x) reprezentand CASCO X si x lei (x + x) reprezentand RCA X]:**

Potrivit dispozitiilor legale in vigoare pe perioada supusa impunerii pentru a putea fi deductibile din punct de vedere fiscal, cheltuielile efectuate trebuie sa fie aferente venitului realizat, respectiv sa fie efectuate în cadrul activitatilor desfasurate în scopul realizarii acestuia si sa fie justificate prin documente intocmite cu respectarea prevederilor pct. 13, 14 si 15 din OMFP nr. 1040/2004.

In ceea ce priveste cheltuielile cu primele de asigurare, potrivit dispozitiilor art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„**Art. 48 (4)** Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

**(...) 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.”

Pentru a fi deductibile, primele de asigurare trebuie sa vizeze asigurarea bunurilor (imobilizari corporale si necorporale) din patrimoniul cabinetului de avocatura, a stocurilor detinute sau asigurarea profesionala, respectiv asigurarea pentru boli profesionale si risc profesional si împotriva accidentelor de munca care, potrivit legii, este o asigurare obligatorie, facand parte din sistemul de asigurari sociale si fiind garantata de stat. Totodata, nu pot fi deductibile cheltuielile cu primele de asigurare, altele decât cele prevazute la art. 48 alin. (4) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada supusa inspectiei fiscale.

In speta sunt aplicabile si dispozitiile art. 2 pct. 4 din Legea nr. 32/2000 privind societatile de asigurare si supravegherea asigurarilor, potrivit carora persoana asigurata este "**persoana care are un contract de asigurare încheiat cu asiguratorul**".

Trebuie subliniat ca, in contabilitate, contribuabilul a inregistrat ca fiind cheltuieli deductibile cheltuielile in suma de x lei (x lei + x) reprezentand CASCO X si x lei (x + x) = RCA X], in conditiile in care autoturismul X este folosit de catre cabinet in baza

contractului de comodat din data de 10.07.2008 (*in baza acestui contract este transmis doar dreptul de folosinta a autoturismului*), iar conform dispozitiilor legale, pentru a fi deductibila fiscal prima de asigurare, **cabinetul de avocatura** are obligatia de a face dovada, pe de-o parte ca **are calitatea de asigurat intr-un contract de asigurare**, iar pe de alta parte ca **bunurile asigurate fac parte din patrimoniul sau**.

Prin urmare, se constata ca in mod corect organul de inspectie fiscala a considerat ca sunt nedeductibile fiscal cheltuielile in suma de x lei (x lei + x) reprezentand CASCO X si x lei (x + x) reprezentand RCA X.

**3.3.1.1.4 Referitor la cheltuielile in suma de x lei (x lei + x lei + x lei) = impozit pe cladire, taxe locale si x lei (x+ x) = impozit X utilizate in baza unor contracte de comodat:**

Astfel cum am aratat anterior, pentru a putea fi deductibile din punct de vedere fiscal, cheltuielile efectuate trebuie sa fie aferente venitului realizat, respectiv sa fie efectuate în cadrul activitatilor desfasurate în scopul realizarii acestuia si sa fie justificate prin documente.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele contestatarului potrivit carora existenta unui contract de comodat ii da dreptul cabinetului sa deduca taxa auto (impozitul pe mijloacele de transport) si impozitul pe cladiri, intrucat aceasta categorie de impozit **se datoreaza pentru mijloacele de transport / imobilele aflate in proprietate**, deci **reprezinta exclusiv sarcina fiscala a proprietarului** si nu a persoanei fizice autorizata care are decat calitatea de comodatar, astfel cum rezulta din prevederile art. 249 si art. 261 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada supusa inspectiei fiscale si din pct. 17 si 94 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004:

*Codul fiscal:*

„**Art. 249. - (1)** Orice persoană care **are în proprietate** o clădire situată în România datorează anual impozit pentru acea clădire, exceptând cazul în care în prezentul titlu se prevede diferit.”

*Norme metodologice:*

„**17. (1) Contribuabili, în cazul impozitului pe clădiri, sunt proprietarii acestora, indiferent de clădire și de locul unde sunt situate în România.** Contribuabilii datorează impozitul pe clădiri și în situația în care clădirea este administrată sau folosită de alte persoane decât titularul dreptului de proprietate și pentru care locatarul sau concesionarul datorează chirie ori redevență în baza unui contract de închiriere, locațiune sau concesiune, după caz.”

*Codul fiscal:*

„**Art. 261. - (1) Orice persoană care are în proprietate un mijloc de transport** care trebuie înmatriculat/înregistrat în România **datorează un impozit anual pentru mijlocul de transport**, cu excepția cazurilor în care în prezentul capitol se prevede altfel.”

*Norme metodologice:*

„**94. (1) Contribuabilii care dețin în proprietate** mijloace de transport care trebuie înmatriculate în România **datorează impozitul pe mijloacele de transport** în condițiile titlului IX din Codul fiscal.

(2) Prin sintagma mijloc de transport care trebuie înmatriculat, prevăzută la art. 261 alin. (1) din Codul fiscal, se înțelege orice mijloc de transport, proprietate a unei persoane fizice sau a unei persoane juridice, și care, potrivit legii, face obiectul înmatriculării. »

De asemenea, potrivit dispozițiilor normelor metodologice de aplicare a art. 48 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, sunt deductibile numai **cheltuielile cu functionarea si intretinerea**, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferenta utilizării în scopul afacerii.

De mentionat este faptul ca aceste prevederi legale nu sunt aplicabile in cazul in speta, intrucat plata impozitului pe mijloacele de transport / cladiri (care este exclusiv sarcina fiscala a proprietarului) nu reprezinta o cheltuiala cu functionarea si intretinerea autoturismului / cladirii care fac obiectul unor contracte de comodat, ci sunt in sarcina proprietarului; prin contractul de comodat nu se realizeaza o transmitere a dreptului de proprietate, ci numai transferul folosintei.

Prin urmare, se constata ca in mod corect organul de inspectie fiscala a considerat ca sunt nedeductibile fiscal cheltuielile in suma de x lei (x lei + x lei + x lei) = impozit pe cladire, taxe locale si x lei (x+ x) = impozit X utilizate in baza unor contracte de comodat.

### **3.3.1.1.5 Referitor la cheltuielile in suma de x lei reprezentand asigurare, asistenta medicala**

Potrivit dispozițiilor art. 48 alin 5 lit h din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“**Art. 48. - (1)** Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

**(5)** Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

**(...)** **h)** prima de asigurare voluntară de sănătate, **conform legii**, în limita echivalentului în lei a 250 euro anual pentru o persoană.”

Astfel, potrivit art. 340, art. 343, art. 344, art. 345 din Legea privind reforma în domeniul sănătății nr. 95/2006, cu modificările și completările ulterioare:

“**Art. 340. - (1)** Asigurările voluntare de sănătate reprezintă un sistem facultativ prin care un asigurător constituie, pe principiul mutualității, un fond de asigurare, prin contribuția unui număr de asigurați expuși la producerea riscului de îmbolnăvire, și îi indemnizează, în conformitate cu clauzele stipulate în contractul de asigurare, pe cei care suferă un prejudiciu, din fondul alcătuit din primele încasate, precum și din celelalte venituri rezultate ca urmare a activității desfășurate de asigurător și fac parte din gama asigurărilor facultative conform Legii nr. 136/1995 privind asigurările și reasigurările în România, cu modificările și completările ulterioare.”

“**Art. 343. - (1)** Angajatorii, persoane fizice sau juridice, pot să încheie contracte de asigurare voluntara de sănătate pentru angajații lor, individual sau în

grup, acordate ca beneficii adiționale la drepturile salariale ale acestora, în scopul atragerii și stabilizării personalului angajat.

**(2)** În cadrul asigurărilor voluntare de sănătate raporturile dintre asigurat și asigurător, precum și drepturile și obligațiile acestora se stabilesc prin voința părților, sub forma pachetelor de servicii, și sunt menționate **în contractul de asigurare voluntara de sănătate.**”

“**Art. 344.** - Înființarea, autorizarea și funcționarea asigurătorilor care practică asigurări voluntare de sănătate se desfășoară în conformitate cu prevederile legislației care reglementează activitatea de asigurări.”

“**Art. 345.** - Contractul de asigurare voluntara de sănătate trebuie să cuprindă, pe lângă elementele obligatorii, și următoarele elemente:

- a) lista coplăților pentru asigurări voluntare de sănătate de tip complementar;
- b) lista serviciilor din asigurarea voluntara suplimentară;
- c) lista furnizorilor agreați;
- d) modalitatea de contactare a acestora, direct sau prin intermediul unui departament de asistență a asiguraților;
- e) drepturile și obligațiile părților, cu evidențierea clară a riscului de îmbolnăvire individual;
- f) modalitățile de decontare a serviciilor medicale;
- g) modalitățile de încetare a valabilității contractului;
- h) modalitățile de soluționare a eventualelor litigii.”

Avand in vedere prevederile legale de mai sus rezulta ca asigurarile voluntare de sanatate reprezinta un sistem facultativ, suplimentar al asigurarilor sociale de sanatate care este sistemul obligatoriu.

In cadrul asigurarilor voluntare de sanatate, raporturile dintre asigurat si asigurator, precum si drepturile si obligatiile acestora se stabilesc prin vointa partilor, sub forma pachetelor de servicii, si sunt mentionate in **contractul de asigurare voluntara de sanatate.**

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciuna dintre motivatiile contestatarului cu privire la acest capat de cerere, intrucat, nu a depus nici cu ocazia inspectiei fiscale, nici cu ocazia depunerii contestatiei, documente din care sa rezulte ca ii sunt aplicabile prevederile art. 48 alin 5 lit h din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, desi avea aceasta posibilitate, conform art. 213 alin 4 din Codul de procedura fiscala, republicat.

Prin urmare, se constata ca in mod corect organul de inspectie fiscala a considerat ca sunt nedeductibile fiscal cheltuielile in suma de x lei reprezentand asigurare, asistenta medicala.

### **3.3.1.2 Referitor la cheltuielile in suma de x lei reprezentand avans mobilier si in suma de x lei reprezentand cheltuieli cu achizitia unui televizor:**

***Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiei se poate pronunta cu privire la cheltuielile in suma de x lei reprezentand avans mobilier si in suma de x lei reprezentand cheltuieli cu achizitia unui televizor, in***

**conditiile in care contribuabilul nu a prezentat motivele de fapt si de drept cu privire la acest capat de cerere.**

**In fapt**, potrivit constatarilor din raportul de inspectie fiscala, organele de control au stabilit ca sunt nedeductibile cheltuielile in suma de x lei reprezentand avans mobilier si in suma de x lei reprezentand cheltuieli cu achizitia unui televizor.

Se retine ca, in legatura cu acest capt de cerere, contribuabilul nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia formulata.

**În drept**, sunt incidente dispozițiile art. 206 alin. 1 lit. c) si d) si art. 213 alin. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd :

“**Art. 206** - Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept,

d) dovezile pe care se intemeiaza contestatia. »

„**Art. 213** (1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct. 2.5 si pct.11.1 lit. b) din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră :

“**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.”

“**11.1.** Contestația poate fi respinsă ca:

**b)** nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“**Art. 249.** - Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.”

“**Art. 250.** - Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege.”

precum și de art. 65 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„**Art. 65** (1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul 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. Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, 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 termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Având în vedere cele reținute mai sus, rezulta că Serviciul soluționare contestații din cadrul DGRFPB nu se poate substitui contribuabilului cu privire la motivele de fapt și de drept, care sunt elemente obligatorii și expres prevăzute de art. 206 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală, republicat, drept pentru care, urmează a se respinge în parte ca nemotivată contestația formulată cu privire la cheltuielile în suma de x lei reprezentând avans mobilier și în suma de x lei reprezentând cheltuieli cu achiziția unui televizor.

**3.3.2 Referitor la accesoriile în suma de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei) aferente diferentelor de impozit pe venit stabilite suplimentar de plată pentru perioada 2010 – 2012:**

***Cauza supusă soluționării este dacă AS3FP a stabilit corect suplimentar de plată accesoriile aferente impozitului pe venit în suma totală de x lei prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspectia fiscală nr. x emisă pentru domnul X, în condițiile în care, pe de-o parte, la pct. 3.3.1 (3.3.1.1 – 3.3.1.2) din prezenta decizie s-au reținut ca fiind datorate debitele reprezentând diferențe de impozit pe venitul net anual pentru anii 2010 - 2012, iar, pe de altă parte, contestatarul nu au depus documente sau situații din care să rezulte că organele de inspectie fiscală au calculat eronat accesoriile contestate.***

**In fapt**, prin Decizia de impunere nr. x, AS3FP a stabilit în sarcina contribuabilului X, pentru perioada 27.11.2011 – 29.05.2014, accesoriile în suma totală de x lei aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2010 - 2012 stabilite suplimentar de plată.

**In drept**, în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadentă de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobanzi și penalități de întârziere".**

**"Art. 120.** - (1) **Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere**, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de **scadenta** si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale** rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare **scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

**"Art. 120<sup>1</sup>.** - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o **penalitate de intarziere** datorata pentru neachitarea la **scadenta** a obligatiilor fiscale principale".

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari/dobanzi si penalitati de întârziere.

Deoarece in sarcina contribuabilului a fost retinut debitul de natura impozitului pe venit [a se vedea pct. 3.3.1 (3.3.1.1 – 3.3.1.2) din prezenta decizie], iar prin contestatie nu se prezinta argumente privind modul de calcul al accesoriilor si nici documente sau situatii din care sa rezulte ca au fost calculate eronat, rezulta ca domnul X datoreaza accesorii in suma totala de 8.359 lei aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2010 - 2012 stabilite suplimentar de plata, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".

Fata de cele aratate la pct. 3.3 {3.3.1 [3.3.1.1 (3.3.1.1.1 – 3.3.1.1.5) – 3.3.1.2]} din prezenta decizie, urmeaza a se dispune respingerea contestatiei formulate cu privire la Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa pentru domnul X, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

Pentru anul 2010:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- x lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2011:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- x lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2012:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- x lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 98.1 din Norme metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004, art. 2, art. 5 si art. 8 din OPANAF nr. 467/2013, O.M.F.P. nr. 1820/2014, art. 1561, art. 1564 si art. 1569 din Codul civil, art. 2 pct. 4 din Legea nr. 32/2000, art. 340, art. 343, art. 344, art. 345 din

Legea privind reforma în domeniul sănătății nr. 95/2006, art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010, art. 48, art. 126, art. 127, art. 152, art. 159, art. 249, art. 261 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 17, 38, 39, 62, 81<sup>2</sup>, 94 din HG nr. 44/2004, pct. 2.5, 11.1 din OPANAF nr. 2906/2014, art. 101, art. 102, art. 104, art. 119, art. 120, art. 120<sup>1</sup>, art. 206 alin. (1), art. 213, art. 216 (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată

## DECIDE

Respinge contestația formulată împotriva următoarelor decizii de impunere emise de AS3FP:

1. - Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. x emisă pentru **Cabinetul de avocatură X**, prin care s-au stabilit următoarele obligații de plată:

- x lei = TVA stabilită suplimentar de plată;
- x lei = dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- x lei = penalități de întârziere aferente TVA.

2. – Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspectia fiscală nr. x emisă pentru domnul **X**, prin care s-au stabilit următoarele obligații de plată:

Pentru anul 2010:

- x lei = diferența de impozit pe venit (în plus);
- x lei = dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit;
- x lei = penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2011:

- x lei = diferența de impozit pe venit (în plus);
- x lei = dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit;
- x lei = penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2012:

- x lei = diferența de impozit pe venit (în plus);
- x lei = dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit;
- x lei = penalități de întârziere aferente impozitului pe venit.

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.