

DECIZIA nr. 507/2015
privind soluționarea contestației formulată de
domnul .X. în nume propriu
și în numele Cabinetului de avocatură .X.,
înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. 41099/19.05.2015

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, cu adresa nr. .x./12.05.2015 înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. 41099/19.05.2015 asupra contestației formulată de domnul .X. în nume propriu și în numele Cabinetului de avocatură .X., CIF RO ..., cu sediul în București, X, nr. x, bl. x, sc. x, et. x, ap. x, sector x.

Obiectul contestației, remisă prin poștă la 30.03.2015 și înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava sub nr. .x./07.04.2015, completată prin adresa remisă prin poștă la 11.06.2015 și înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. .x./15.06.2015 îl constituie Deciziile de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .x./19.02.2015 emise pe baza Raportului de inspecție fiscală nr. .x./19.02.2015, comunicate sub semnătură în data de 04.03.2015, prin care s-au stabilit obligații fiscale în sumă totală de .x. lei, din care suma contestată este .x. lei reprezentând:

- | | |
|--------------------|----------|
| - impozit pe venit | .x. lei; |
| - TVA | .x. lei; |
| - accesorii | .x. lei. |

Constatând ca, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 alin. (1), art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de Cabinet de avocat .X..

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestația formulată cabinetul de avocatură solicită anularea actelor administrative contestate invocând următoarele argumente:

- nu sunt reale mențiunile privind depășirea plafonului de 119.000 lei în luna decembrie 2010, pentru că suma de 100.000 lei aferentă facturii nr. .x./02.12.2010 chiar dacă poartă data de 02.12.2010 aceasta nu numai că a fost livrată către beneficiar în 2011, dar și încasarea acesteia s-a făcut tot în acest an. În consecință, suma de .x. lei reprezentând TVA necolectat pentru facturile menționate în anexa nr. 9 au fost stabilite în mod greșit cu titlu de impunere fiscală;

- inspecția fiscală a stabilit greșit ca fiind o cheltuială nedeductibilă suma de .x. lei reprezentând amortizare autoturism, având în vedere că aceasta privește dobândirea autoturismului. De asemenea, a ajustat fără motiv TVA deductibilă în minus sumă de .x. lei aferentă autoturismului achiziționat în baza contractului de leasing nr. .x./28.12.2011, având în vedere că aceasta a fost dedus în perioada în care cabinetul de avocat era plătitor de TVA;

- cu privire la celelalte cheltuieli precum și TVA aferentă, declarate de organul fiscal ca nedeductibile, cabinetul de avocat precizează că acestea sunt deductibile având în vedere că acestea au fost făcute exclusiv pentru desfășurarea activității de avocat și se referă la energia electrică, la telefonie fixă sau întreținerea/repararea unor utilități în cadrul biroului ce cădeau exclusiv în sarcina cabinetului de avocat.

II. Prin Deciziile de impunere nr. .x./19.02.2015 emise pe baza Raportului de inspecție fiscală nr. .x./19.02.2015, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava au constatat următoarele:

Perioada verificată:

- pentru impozit pe venit 01.01.2011 - 31.12.2013;
- pentru TVA 01.01.2011 – 23.01.2014.

Organele de control nu au acceptat ca deductibile cheltuieli în sumă totală de .x. lei, prezentată în anexa 3, utilizate în interes personal, reprezentând achiziționare îmbrăcăminte, încălțăminte, electrocasnice, mobilier și instalații sanitare, cât și cheltuieli pentru care nu au fost prezentate/întocmite justificative conform legislației în vigoare documente, precum și cheltuieli privind amortizare autoturism în sumă totală de .x. lei, pentru care nu a fost respectată legislația în vigoare.

Organele fiscale au stabilit TVA suplimentară de plată în sumă totală de .x. lei, din care contribuabilul contestă .x. lei reprezentând:

- .x. lei, ca urmare a colectării TVA aferentă facturilor emise în perioada 01.02.2011-01.08.2011 având în vedere că contribuabilul a depășit plafonul de 119.000 lei în luna decembrie 2010;
- .x. lei aferente bunurilor și serviciilor achiziționate în interes personal;
- .x. lei, reprezentând ajustare TVA deductibil aferentă autoturismului achiziționat, având în vedere că contribuabilul a solicitat scoaterea din evidența plătitorilor de TVA cu data de 23.01.2014.

Asupra diferenței de impozit pe venit și TVA s-au calculat accesorii în sumă de .x. lei.

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

A. Cu privire la impozit pe venit în sumă de .x. lei

3.1. Referitor la majorarea venitului impozabil în anii 2012-2013 cu contravaloarea cheltuielilor în sumă de .x. lei, cauza supusă soluționării este dacă organul fiscal le-a încadrat legal în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscale, în condițiile în care argumentele contribuabilului nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, iar contestatarul nu depune niciun document suplimentar care să probeze contrariul celor stabilite.

În fapt, prin decizia de impunere nr. .x./19.02.2015, organele fiscale nu au acceptat ca fiind cheltuieli deductibile, diverse cheltuieli neutilizate în scopul realizării veniturilor, cât și din documentele care nu sunt întocmite conform legislației în vigoare sau pentru care nu au fost prezentate documente justificative, precum și o parte din cheltuieli aferente amortizării autoturismului.

Contestatarul precizează că aceste cheltuieli au fost făcute exclusiv pentru desfășurarea activității de avocat, și se referă la energia electrică, la telefonie fixă sau întreținerea/repararea unor utilități în cadrul biroului ce cădeau exclusiv în sarcina cabinetului de avocat.

În drept, în conformitate cu dispozițiile art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 37 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004:

„(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; [...]"

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

[...]

l) cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentând chiria - rata de leasing - în cazul contractelor de leasing operațional, respectiv **cheltuielile cu amortizarea și dobânzile pentru contractele de leasing financiar, stabilite în conformitate cu prevederile privind operațiunile de leasing și societățile de leasing; [...]"**

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale; [...]"

l1) **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. [...];** (în vigoare începând de 01.07.2012 potrivit O.U.G. nr. 24/2012)

(8) Contribuabilii care obțin venituri din activități independente sunt obligați să organizeze și să conducă contabilitate în partidă simplă, cu respectarea reglementărilor în vigoare privind evidența contabilă, și să completeze Registrul-jurnal de încasări și plăți, Registrul-inventar și alte documente contabile prevăzute de legislația în materie.

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.

Reguli generale aplicabile pentru deducerea cheltuielilor efectuate în scopul realizării veniturilor sunt și următoarele:

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, inclusiv în cazul cheltuielilor reprezentând plăți efectuate în avans care se referă la alte exerciții fiscale.

Potrivit dispozițiilor OMFP nr. 1.040/2004 privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„F. Norme privind evidențierea cheltuielilor

43. 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 din Codul fiscal; [...]

Evidența contabilă în partidă simplă a cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, în funcție de natura lor, astfel:

[...]

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

- numărul de kilometri parcurși în interes de afacere;
- numărul de metri pătrați folosiți în interes de afacere;
- numărul de unități de măsură specifice în alte cazuri; și

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

Potrivit dispozițiilor OMFP nr. 1040/2004 privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

Cu privire la amortizarea fiscală, sunt incidente dispozițiile art. 24 alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune; [...]

(11¹) Prin derogare de la prevederile art. 7 alin. (1) pct. 33 și 34, pentru mijloacele de transport de persoane care au cel mult 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, din categoria M1, astfel cum sunt definite în Reglementările privind omologarea de tip și eliberarea cărții de identitate a vehiculelor rutiere, precum și omologarea de tip a produselor utilizate la acestea - RNTR 2, aprobate prin Ordinul ministrului lucrărilor publice, transporturilor și locuinței nr. 211/2003, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile, pentru fiecare, în limita a 1.500 lei/lună. [...]” (în vigoare începând de 01.06.2013 potrivit Legii nr. 168/2013)

Având în vedere dispozițiile legale invocate, rezultă că în cazul persoanelor fizice care obțin venituri din activități independente sunt deductibile numai acele cheltuieli care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: sunt efectuate în interesul direct al activității impozabile și nu în interes personal, sunt evidențiate corect în evidența contabilă, justificate cu documente corect întocmite, să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite, respectând regulile privind amortizarea.

Rezultă că orice înregistrare în evidența contabilă are la baza documente justificative iar în situația în care documentele care stau la baza înregistrărilor nu furnizează toate informațiile prevăzute de reglementările legale, nu pot dobândi calitatea de document justificativ în baza căruia să se realizeze înregistrările în evidența contabilă potrivit dispozițiilor legale în vigoare pe perioada supusă impunerii.

Din analiza dosarului contestației rezultă că cabinetul de avocat nu a respectat prevederile mai sus invocate, respectiv pentru cheltuielile cuprinse în anexa 3 reprezentând îmbrăcăminte, încălțăminte, electrocasnice, mobilier și instalații sanitare nu a justificat nici la depunerea contestației că acestea sunt utilizate în scopul realizării veniturilor.

Cu privire la deductibilitatea cheltuielilor privind amortizarea autoturismului în valoare totală de .x. lei, rezultă că acesta a fost pus în funcțiune în luna februarie 2012, conform procesului verbal de predare pus la dispoziție de către contribuabil, astfel amortizarea se acordă începând cu luna martie 2012 și în limita a 50% prevăzută de dispozițiile legale mai sus invocate.

Având în vedere cele reținute mai sus, regula generală pentru deducerea cheltuielilor efectuate în scopul realizării veniturilor este că aceste cheltuieli să fie efective și să fie justificate cu documente, iar prin contestația depusă contribuabilul nu a prezentat niciun document prin care să justifice cele susținute prin contestație, simpla afirmație a acestuia că aceste cheltuieli au fost făcute exclusiv pentru desfășurarea activității de avocat nu sunt suficiente pentru a justifica deductibilitatea cheltuielilor, contribuabilul având obligația să prezinte documente justificative emise în acest sens.

Astfel organul de inspecție în mod legal nu a acceptat deductibilitatea cheltuielilor în sumă totală de .x. lei, stabilind diferență de impozit pe venit pentru anul 2012 și 2013 în sumă de .x. lei.

Față de cele mai sus prezentate, contestația formulată de domnul Olteanu Ștefan, urmează a se respinge ca neîntemeiată cu privire la acest capăt de cerere.

B. Cu privire la TVA în sumă de .x. lei

3.2. Referitor la TVA colectată pentru perioada 01.02.2011 - 01.08.2011 în sumă de .x. lei, cauza supusă soluționării este dacă organul fiscal era îndreptățit să pretindă TVA aferentă facturilor emise în această perioadă, în condițiile în care Cabinetul de avocat .X. depășise plafonul de scutire de TVA la 31.12.2010 și ca atare avea obligația de a se comporta începând cu 01.02.2011 ca persoană impozabilă cu toate obligațiile ce decurg din acest fapt.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că la 31.12.2010, cabinetul de avocatură a depășit plafonul de scutire de TVA devenind plătitor de TVA începând cu 01.02.2011.

Contribuabilul s-a înregistrat ca plătitor de TVA începând cu 01.08.2011, astfel, organul de inspecție fiscală a stabilit TVA colectată aferentă facturilor emise în perioada 01.02.2011 - 01.08.2011.

În drept, potrivit prevederilor art. 152 alin. (6) și art. 153 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 152 - (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 în decursul unui an calendaristic, 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 accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.

Norme metodologice

62. (1) Persoanele care aplică regimul special de scutire, conform art. 152 din Codul fiscal, au obligația să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi realizate de o mică întreprindere, cu ajutorul

jurnalului pentru vânzări, precum și evidența bunurilor și a serviciilor taxabile achiziționate, cu ajutorul jurnalului pentru cumpărări.

(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: [...]

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.

„Art. 153 - (1) **Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, după cum urmează:**

[...]

b) *dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon;[...]*”

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că valoarea taxei pe valoarea adăugată de plată, în cazul persoanelor care nu au solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege este taxa care ar fi fost colectată dacă persoana ar fi fost înregistrată conform art. 153 din Codul fiscal, pentru operațiuni taxabile realizate 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 la care a fost înregistrată.

Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifra de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, 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.

De asemenea, potrivit dispozițiilor legale sus invocate persoana impozabilă care depășește cifra de afaceri de 35.000 euro are obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA. Cifra de afaceri este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri, respectiv a prestărilor de servicii.

În speță, Cabinetul de avocatură .X. a depășit plafonul de scutire în luna decembrie 2010, ar fi trebuit să solicite înregistrarea în scopuri de TVA până la data de 10.01.2011 și ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de TVA și să aplice regimul normal de TVA începând cu data de **01 februarie 2011**.

Invocarea de către contestatara a faptului că în mod eronat a fost trecut pe factura nr. .x. data de 02.12.2010 și că oricum încasarea s-a efectuat în 2012 este total neîntemeiată în condițiile în care în materie de TVA la calculul cifrei de afaceri se au în vedere facturile emise și nu încasate, iar eroarea de datare nu este probată. Cu privire la calculul cifrei de afaceri art. 152 alin. (2) din Codul fiscal prevede:

„Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa, în situația persoanelor impozabile care solicită scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA 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:

a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;

b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).”

În consecință, în temeiul art. 152 alin. (6) și a pct. 62 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, **organele de inspecție fiscală au fost pe deplin îndreptățite să solicite Cabinetului de avocat .X., printr-o decizie de impunere emisă în temeiul procedurii fiscale specifice, taxa ce trebuia colectată în perioada 01.02.2011 – 30.09.2011 în cuantum de .x. lei**, respectiv taxa colectată pentru operațiunile taxabile realizate în perioada cuprinsă între data la care contestatara ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă și-ar fi îndeplinit obligațiile legale de a solicita înregistrarea în termenul prevăzut de lege (01.02.2011) și data la care a fost înregistrată (01.08.2011).

3.3. Referitor la TVA deductibilă în sumă de .x. lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor de utilități precum și alte facturi în condițiile în care societatea nu a demonstrat că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală nr. .x./19.02.2015, organele de inspecție fiscală au constatat că cabinetul de avocatură a dedus TVA aferentă unor documente nominalizate în anexa 4 pentru care nu au fost respectate prevederile art. 145 alin. (2) lit. a), întrucât bunurile și serviciile sunt achiziționate în interes personal, facturile fiind emise pe numele persoanei fizice .X., iar documentele justificative prezentate nu conțin toate datele de identificare ale contribuabilului plătitor de TVA.

Prin contestația formulată, contribuabilul precizează că acestea sunt deductibile având în vedere că acestea au fost făcute exclusiv pentru desfășurarea activității de avocat, și se referă la energia electrică, la telefonie fixă sau întreținerea/repararea unor utilități în cadrul biroului ce cădeau exclusiv în sarcina cabinetului de avocat.

În drept, aplicabile acestei spețe sunt dispozițiile art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care prevăd:

„Art. 145 - (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; [...]

Art. 146 - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, [...]

Norme metodologice:

46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal [...] Facturile emise în condițiile prevăzute la art. 155 alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal constituie documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care au înscris și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială. În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al declarației vamale pentru import ori al documentului pentru regularizarea situației, persoana impozabilă va solicita un duplicat certificat de organele vamale.”

Art. 155 - (19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

[...]

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă; [...]

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Organul de soluționare a contestației reține că contribuabilul avea posibilitatea să probeze cu documente justificative susținerile din contestație, din care să rezulte că prestările de servicii sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile a cabinetului de avocatură, că achizițiile de bunuri sunt destinate realizării de operațiuni taxabile, prin urmare contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru acest capăt de cerere, vizând TVA în sumă de .x. lei.

3.4. Referitor la TVA nedeductibilă fiscal reprezentând ajustarea dreptului de deducere în sumă de .x. lei, cauza supusă soluționării este dacă organul fiscal avea dreptul să efectueze ajustarea dreptului de deducere a TVA aferentă achiziției unui autoturism, în condițiile în care din data de

23.01.2014 contribuabilul a solicitat scoaterea din evidența plătitorilor de TVA.

În fapt, cabinetul de avocatură în perioada 28.12.2011-11.03.2013 a înregistrat TVA deductibilă în sumă de .x. lei aferentă autoturismului achiziționat în baza contractului de leasing nr. .x./28.12.2011.

Din această sumă organele de inspecție fiscală au acceptat la deducere doar suma de .x. lei, stabilind TVA deductibil în minus suma de .x. lei, având în vedere că la data de 23.01.2014 valoarea rămasă neamortizată a autoturismului a fost în sumă de .x. lei, reprezentând 67,38% din valoarea de achiziție a mijlocului fix.

Contribuabilul afirmă că organele fiscale au ajustat fără motiv TVA deductibilă în minus, având în vedere că aceasta a fost dedus în perioada în care cabinetul de avocat era plătitor de TVA.

În drept, aplicabile acestei spețe sunt dispozițiile art. 125¹ și art. 148 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care prevăd:

„Art. 125¹ Semnificația unor termeni și expresii

*(1) - 3. **active corporale fixe** reprezintă orice activ deținut pentru a fi utilizat în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative, dacă acest activ are durata normală de utilizare mai mare de un an și valoare mai mare decât limita prevăzută prin hotărâre a Guvernului sau prin prezentul titlu;*

*„Art. 148 **Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri**, altele decât bunurile de capital*

(1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;

b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la art. 138;

c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsă din gestiune.”

Norme metodologice

53. (14) În cazul activelor corporale fixe, care nu sunt amortizate integral, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal, ajustarea taxei conform art. 148 din Codul fiscal se face pentru valoarea rămasă neamortizată. Ajustarea se efectuează în funcție de cota de taxă în vigoare la data achiziției activului corporal fix. În sensul prezentelor norme, prin valoare rămasă neamortizată se înțelege valoarea de înregistrare în contabilitate diminuată cu amortizarea contabilă.

Conform dispozițiilor legale invocate, în cazul persoanelor impozabile care nu mai figurează în evidența plătitorilor de TVA, dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri care nu sunt amortizate integral, se face pentru

valoarea rămasă neamortizată, fiind obligatorie ajustarea taxei pentru această sumă.

Față de cele mai sus prezentate, cabinetul de avocatură avea obligația de a ajusta taxa pe valoarea adăugată dedusă în momentul în care a solicitat scoaterea din evidența plătitorilor de TVA, respectiv din 23.01.2014, astfel organul de inspecție în mod legal a procedat la calculul valorii rămase neamortizate a mijlocului fix și a TVA aferent, stabilind TVA deductibil în minus în sumă totală de .x. lei, prin urmare contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere, vizând TVA în sumă de .x. lei.

C. Cu privire la accesoriile aferente impozitului de venit și TVA contestat în sumă totală de .x. lei, stabilit suplimentar prin deciziile de impunere nr. .x./19.02.2015

3.5. Cauza supusă soluționării este dacă contribuabilul datorează aceste accesorii în condițiile în care în sarcina lui s-au reținut ca fiind datorate debitele principale stabilite prin deciziile de impunere contestate.

În fapt, prin deciziile de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .x./19.02.2015, organele de inspecție fiscală au stabilit accesorii corespunzătoare impozitului pe venit și TVA contestată în sumă totală de .x. lei, calculate pentru perioada 27.10.2013-13.02.2015 și 25.04.2011-13.02.2015.

În drept, aplicabile acestei spețe sunt dispozițiile art. 119 alin. (1) și alin. (2), art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care prevăd:

„Art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. [...]

Art. 120 – (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. [...]

Art. 120¹ Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, dobânzile și penalitățile de întârziere se datorează pentru neachitarea la termen a obligațiilor față de bugetul general consolidat, ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal, de la data scadenței și până la data achitării efective.

Având în vedere că contribuabilul nu contestă modul de calcul a accesoriilor sub aspectul numărului de zile pentru care au fost calculate accesorii, însumarea produselor dintre bază de calcul, numărul de zile de întârziere și cota de accesorii aplicată, în baza dispozițiilor art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1, lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2.906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia „Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumente de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, urmează să fie respinsă ca neîntemeiată contestația și pentru accesorii aferente obligațiilor fiscale, stabilite prin deciziile de impunere nr. .x./19.02.2015.

Pentru considerentele arătate mai sus, potrivit temeiurilor legale invocate în conținutul deciziei precum și în temeiul art. 24, art. 48, art. 145 alin. (2), art. 146 alin. (1), art. 152 alin. (2) și (6), art. 153 alin. (1), art. 155 alin. (19) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, art. 119, art. 120, art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2.906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

DECIDE

Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de domnul .X. în nume propriu și în numele Cabinetului de avocatură .X. pentru suma de .x. lei reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar, TVA și accesoriile corespunzătoare acestor sume, stabilită prin Deciziile de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .x./19.02.2015, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava.

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