

**DECIZIA nr. 62 din ...2011**  
**privind soluționarea contestației depusă de C.I.A. .X.**  
**înregistrată la D.G.F.P. Tulcea sub nr.....2011**

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX, cap.2, art. 209 din O.G. nr. 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de A.I.F.-SERVICIUL DE INSPECȚIE FISCALĂ PERSOANE FIZICE, prin adresa nr.../.2011 înregistrată la DGFP Tulcea sub nr.../.2011 asupra contestației formulată de **C.I.A. .X.** împotriva Deciziei de impunere nr.../.2011 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală, pentru suma totală de **35.603 lei**, reprezentând: impozit pe venit în sumă de ... lei și accesorii aferente impozitului pe venit în sumă de ... lei .

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207, pct.(1) din OG 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, în raport cu data de primire a deciziei de impunere nr. .../.2011 respectiv ...2011 (potrivit confirmării de primire atașată în copie la dosarul cauzei) și data înregistrării contestației la DGFP Tulcea sub nr. ..., respectiv ...2011 (depusă prin poștă la data de ....2011).

Întrucât contestația nu este semnată de titularul dreptului procesual și confirmată cu ștampila CIA, contrar prevederilor art. 206, lit. e) din OG 92/2003R privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct. 2.3 din OMFP nr. 2137/2011 privind Instrucțiunile pentru aplicarea art. 206. Organul de soluționare a contestației prin adresa nr.../.2011, a solicitat contestatorului, ca în termen de 5 zile de la comunicare să îndeplinească aceste cerințe.

Prin aceeași adresă nr. .../.2011, organul de soluționare competent a solicitat petentei precizarea cuantumului sumelor contestate, individualizate pe feluri de impozite și taxe în conformitate cu pct. 2.1 din O.P.A.N.A.F.nr. 2137/2011.

Petentul a răspuns cu adresa nr. .../.2011 în care menționează ca fiind contestată Decizia de impunere nr.../.2011, motiv pentru care contestația va fi considerată ca fiind îndreptată împotriva sumei totale de ... lei conform pct. 2.1 din OPANAF nr. 2137/2011.

În a cincea zi (respectiv data de ....2011)de la comunicarea adresei nr. .../.2011, petentul depune la poștă aceeași contestație semnată și ștampilată, fiind înregistrată la DGFP Tulcea sub nr. .../.2011.

Condițiile de procedură fiind îndeplinite prin respectarea prevederilor art. 206, 207, și 209 din OG 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Petentul **C.I.A. .X.** cu sediul în Tulcea, str. ... , cod unic de înregistrare fiscală ..., contestă Decizia de impunere nr. .../.2011 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală, pentru suma totală de ... lei,

reprezentând: impozit pe venit în sumă de ... lei și accesorii aferente impozitului pe venit în sumă de ... lei , cu următoarele motivații:

**a)** Sumele " reprezentând cheltuielile cu autoturismul achiziționat în leasing de către ...A. ca persoană fizică, pentru acesta a fost încheiat un contract de vânzare-cumpărare cu termen, transferul de proprietate urmând a se face la data stabilită de către părți dar plățile efectuate de către contribuabilul CIA ..X. și care reprezintă sume ce ar fi trebuit să fie deduse din calculul sumelor impozitabile au fost excluse prin Raportul de inspecție fiscală nr. .. cu motivarea nu sunt efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării veniturilor ci reprezintă sume reprezentând c/val. unor servicii utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale; aceste concluzii sunt în totalitate eronate dat fiind faptul că, autoturismul a fost cumpărat de către CIA ..X. tocmai în scopul desfășurării de activități de avocat, fiind utilizat în mod exclusiv în acest scop, fapt ce îl demonstrăm atât cu contractele ce le avem cu clienți din alte orașe...."

Petentul face referire la contractul de vânzare -cumpărare nr. ...2008, care cf. disp. art. 969 C. civ. are putere de lege între părțile contractante și mai mult prin acest contract cât și prin dovezile ce se găsesc în situația cheltuielilor CIA, " rezultă cu claritate faptul că autoturismul a fost folosit în mod exclusiv pentru transport la locul de desfășurare a activităților generatoare de venituri, în acest caz intrând sub incidența excepției prevăzută la art. 48,alin.7,lit. I din C. fiscal, adică aceste cheltuieli sunt deductibile conform legii."

**b)** " În ceea ce privește ... lei cu titlu de chirie pentru perioada cât CIA a avut contract de prestări servicii la sediul clientului adică în București, aceste cheltuieli fiind necesare și utile desfășurării activității generatoare de venituri dat fiind faptul că este evident faptul că pe perioada de derulare a contractului amintit fiind obligat să imi desfășor activitatea la sediul din București al clientului, trebuia să am un spațiu în care să pot sta pe perioada contractuală, această cheltuială nefiind făcută cu alte scopuri personale."

Petentul susține că, cheltuiala reprezentând chiria garsonierei din București folosită pentru "performarea contractului de servicii juridice la sediul clientului" se încadrează în Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și este deductibilă fiscal.

**c)** Sumele " reprezentând contravaloare energie electrică, telefonie fixă, pentru garsoniera din București cât și pentru apartamentul din Constanța, str. ... vă rog să aveți în vedere faptul că aceste cheltuieli sunt accesorii față de cheltuielile pentru chirie și, așa cum am arătat mai sus aceste cheltuieli au fost făcute strict pentru generare de venituri , eu personal neavând nici un interes personal....

.....În ceea ce privește apartamentul din Constanța vă rugăm să aveți în vedere faptul că există un contract de comodat care dă afecțiune specială acestui apartament cu scopul de a servi ca loc de desfășurare a activității în baza unui contract de comodat....."

**d)** în ce privește sumele reprezentând cheltuieli diurnă pentru perioada cât a desfășurat activitatea pentru clientul din București petentul invocă prevederile

pct. 43, alin.2, lit. a, alin.12 și pct. 44,lit. c din Ordinul 1040/2004 și susține că aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal, făcând de asemenea și mențiunea: " mai mult trebuie avut în vedere faptul că au fost prezentate în actele CIA documentele justificative, respectiv delegația semnată și ștampilată de către clientul pentru care a fost efectuată lucrarea și deci avem un temei legal și o dovadă concretă a realității celor afirmate de către noi, respectiv faptul că cheltuiala menționată a fost făcută exclusiv în interesul activității generatoare de venituri."

e)" sumele înregistrate în evidența contabilă ca și cheltuieli cu taxele locale pentru imobilul din Constanța, str. .... , pentru care există un contract de comodat și care este folosit exclusiv pentru activitatea generatoare de venituri a CIA considerăm că soluția adoptată este nelegală dat fiind faptul că norma menționată nu face referire la impozitul pe clădiri, doar impozitul pe venituri, cu atât mai mult cu cât în conformitate cu Cap. II,pct.43,alin.2,lit.a, alin.14 din Normele metodologice din 8 iulie 2004 privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal, se precizează în mod expres faptul că : cheltuielile cu impozite și taxe, altele decât impozitul pe venit sunt deductibile integral, fapt pe care vă rugăm să îl constatați.

f)" în ce privește cheltuiala cu titlu de c/v benzină, aceste cheltuieli fiind necesare și utile desfășurării activității generatoare de venituri dat fiind faptul că este evident faptul că pe perioade de derulare a contractului amintit fiind obligat să îmi desfășor activitatea la sediul din București al clientului, trebuia să am deplasări la și de la București, această cheltuială nefiind făcută cu alte scopuri personale.....

[.....] " Mai mult, dacă avem în vedere disp. art. 48,alin. 7, lit. I, este evident că prin specificul activității CIA este necesară deplasarea la clienți și la locul de desfășurare al activității; instanțe, parchete, etc, sub acest aspect putând a fi încadrați în excepțiile prevăzute în lege, anume transport personal la și de la locul de desfășurare a activității."

În același context petentul face trimitere la O.U.G. 34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale care în conformitate cu art. 4 din Codul fiscal urma să intre în vigoare la data de 01.01.2010, deci în opinia petentului nu are putere asupra unor fapte juridice anterioare intrării sale în vigoare.

g) " în ceea ce privește suma de ... lei cu titlul de erori la înregistrarea veniturilor, vă rugăm să aveți în vedere faptul că pentru suma de .. lei de la ...B, această sumă a fost restituită ca urmare a rezilierii contractului de asistență juridică iar suma de ... lei cf. chitanței această sumă nu a fost achitată de către client urmând a face dovada acestui fapt."

h) în ceea ce privește nivelul veniturilor din activitate pentru anul 2010, în mod eronat s-a reținut că în afara sumei de ... lei care sunt venituri din activitate, conform unor hotărâri judecătorești, fiind adăugată eronat și suma de ... lei care nu a fost decât un împrumut pentru CIA dat de către ..C. și nu se încadrează

conform legislației în materie pentru a fi considerate venit din activitate în moment ce el este doar un împrumut, urmând a se face corecție asupra acestei sume.

**i)** “ în ceea ce privește majorările și dobânzile de întârziere calculate prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../.2011, vă rugăm să constatați faptul că acestea sunt nelegale dat fiind faptul că prin disp. Art. 120 Cod de procedură fiscală se prevede că acestea se datorează în cazul în care există diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere ori prin disp. Art. 84 : “declarațiile fiscale pot fi corectate de către contribuabil din proprie inițiativă” se arată clar că termenul de corectare se aplică în cazul în care contribuabilul a greșit și din proprie inițiativă procedează la rectificare nu și pentru cazul în care diferențele apar ca urmare a efectuării unui control al organului fiscal și acesta emite o decizie de impunere.

Față de cele de mai sus, vă rugăm să constatați faptul că în mod greșit au fost calculate majorările și dobânzile în cuantum de ... lei, urmând a dispune anularea acestora.”

**J)** “ în ceea ce privește penalitățile de întârziere calculate conform disp. Art. 120, alin. 2, lit. B din Codul de procedură fiscală, acestea sunt debite dacă contribuabilul plătește cu întârziere debitele datorate, ori noi nu aveam debite care să fie tardiv achitate, acestea fiind stabilite doar prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../.2011 și Decizia de impunere nr. .../.2011 primite la data de ..2011.

În finalul contestației petentul solicită modificarea în parte a Raportului de inspecție fiscală nr. .../.2011 și a Deciziei de impunere nr. .../.2011.

De asemenea solicită suspendarea executării deciziei atacate până la data soluționării definitive a contestației formulate.

II. Ca urmare a inspecției fiscale efectuată de Activitatea de Inspecție Fiscală Persoane Fizice la CIA ..X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../.2011 s-a emis Decizia de impunere nr. .../.2011 prin care s-a stabilit în sarcina petentei suma totală de ... lei, reprezentând: impozit pe venit în sumă de ... lei și accesorii aferente impozitului pe venit în sumă de ... lei .

Pentru perioada verificată ..2008-...2010, s-au stabilit următoarele:

### **1. Impozit pe venit**

Organul de inspecție fiscală a stabilit o diferență suplimentară de impozit pe venit în sumă de ... lei ca urmare a neadmiterii la deducere a unor cheltuieli care nu sunt aferente veniturilor cât și a unor erori de înregistrare și declarare a cheltuielilor încalcând prevederile art. 48 alin. (3, 4 și 7) lit. (a, c, f și l<sup>1</sup>), din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cât și prevederile pct.14, 15 și 43 lit. e) din OMFP 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conf. cu Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

**Anul fiscal 2008** : organul de control fiscal a stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei astfel:

- cheltuiala în sumă totală de ... lei reprezintă c.val, avans leasing, rate și dobânzi leasing, dobândă prefinanțată, taxă primă înmatriculare, asigurare viață, casco și RCA, cheltuieli care sunt înregistrate în evidența contabilă conform facturilor emise pe persoană fizică în baza unui contract de leasing financiar încheiat între Impuls Leasing România și d-nul .A., încalcându-se astfel prevederile art. 48 alin.7, lit.a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cât și pct. 14 și 15 din OMFP 1040/2004.

- suma de ... lei reprezintă c/val. Diurnă.,
- suma de ... lei reprezintă c/val geacă și c/valoare energie electrică și sunt cheltuieli nedeductibile cf. art. 48,alin. 7, lit.a din Codul fiscal.
- suma de ... lei reprezintă c/valoare chirie pentru imobilele din București,cheltuieli efectuate în nume propriu care nu sunt efectuate în interesul direct al activității, cf. art. 48,alin.4 și 7, lit. a) din Legea 571/2003.
- suma de ... lei reprezintă înregistrări duble în evidența contabilă.
- suma de ... lei reprezintă c/val. amendă circulație și este cheltuială nedeductibilă fiscal conf. Art. 48,alin. 7, lit. F din Legea 571/2003.
- cheltuiala în sumă de ... lei reprezintă impozit clădiri și taxe locale și nu este cheltuială deductibilă potrivit art. 48, alin. 4, lit.a din Codul fiscal.

Pentru diferența de impozit pe venit stabilită suplimentar în sumă de ... lei, s-au calculat majorări și dobânzi de întârziere în cuantum de ... lei precum și și penalități de întârziere în cuantum de ... lei, în conformitate cu art. 120 și art. 120<sup>1</sup> alin.(2), lit. b) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

**Anul fiscal 2009:** organul de inspecție fiscală a stabilit suma de ... lei reprezentând erori la înregistrarea veniturilor încasate.

Situația cheltuielilor nedeductibile în sumă de ... lei se prezintă astfel:

- cheltuiala în sumă totală de ... lei reprezintă c.val, rate și dobânzi leasing,, asigurare casco și RCA, cheltuieli care sunt înregistrate în evidența contabilă conform facturilor emise pe persoană fizică în baza unui contract de leasing financiar încheiat între Impuls Leasing România și d-nul .A., încalcându-se astfel prevederile art. 48 alin.7, lit.a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cât și pct. 14 și 15 din OMFP 1040/2004.

- suma de ... lei reprezintă c/val. diurnă.,
- suma de ... lei reprezintă c/val cosmetice, jachetă, pantofi,DVD-uri, abonament RDS, cablu TV-HBO și c/valoare energie electrică pentru imobilul închiriat în București cât și c/val. servicii de telefonie fixă și întreținere apartament pentru imobilul din Constanța și sunt cheltuieli nedeductibile cf. art. 48,alin. 7, lit.a din Codul fiscal.

- suma de ... lei reprezintă înregistrări duble în evidența contabilă.
- suma de ... lei reprezintă c/val. amendă circulație și este cheltuială nedeductibilă fiscal conf. art. 48,alin. 7, lit. f din Legea 571/2003.
- cheltuiala în sumă de ... lei reprezintă c/val. bonuri fiscale carburant auto și este nedeductibilă fiscal potrivit art. 48, alin.7, lit. l) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal modificată și completată prin OUG 34/2009.

Pentru diferența de impozit pe venit stabilită suplimentar în sumă de ... lei, s-au calculat majorări și dobânzi de întârziere în cuantum de ... lei precum și și penalități de întârziere în cuantum de ... lei, în conformitate cu art. 120 și art. 120<sup>1</sup> alin.(2), lit. b) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

**Anul fiscal 2010:** Situația cheltuielilor nedeductibile în sumă de ... lei se prezintă astfel:

- cheltuiala în sumă totală de ... lei reprezintă c.val, rate și dobânzi leasing,, asigurare casco și RCA, rovinetă cheltuieli care sunt înregistrate în evidența contabilă conform facturilor emise pe persoana fizică în baza unui contract de leasing financiar încheiat între Impuls Leasing România și d-nul ..A., încălcându-se astfel prevederile art. 48 alin.7, lit.a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cât și pct. 14 și 15 din OMFP 1040/2004.

- suma de ... lei reprezintă c/val alimente,medicamente, suplimente nutritive,cosmetice, sacou,televizor, DVD player, c/valoare energie electrică cât și c/val. servicii de telefonie fixă și întreținere apartament proprietate personală pentru imobilul din Constanța și sunt cheltuieli nedeductibile fiscal cf. art. 48,alin. 7, lit.a din Codul fiscal.

- suma de ... lei reprezintă înregistrări duble în evidența contabilă.

- cheltuiala în sumă de ... lei reprezintă c/val. bonuri fiscale carburant auto și este nedeductibilă fiscal potrivit art. 48, alin.7, lit. 1<sup>1</sup> din Legea 571/2003 privind Codul fiscal modificată și completată prin OUG 34/2009.

- cheltuiala în sumă de ... lei reprezintă impozit clădiri și taxe locale și nu este cheltuială deductibilă potrivit art. 48, alin. 4, lit.a din Codul fiscal.

- suma de ... lei reprezintă impozit pe venit și nu este cheltuială deductibilă fiscal potrivit prevederilor art. 48,alin.7, lit. C din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru diferența constatată, în suma de ... lei, reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar de plată, organul de inspecție fiscală nu a calculat dobânzi și penalități de întârziere de întârziere aferente anului 2010.

Potentul nu este de acord cu diferențele stabilite și formulează contestația, depusă și înregistrată la DGFP Tulcea sub nr. .../2011, cu motivațiile prezentate la punctul I din prezenta decizie.

**III.** Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerii petentului precum și a actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

**Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă organele fiscale din cadrul DGFP- A.I.F. Tulcea au stabilit în conformitate cu prevederile legale, prin decizia de impunere nr. .../2011 diferența de plată în sumă totală de ... lei reprezentând: impozit pe venit în sumă de ... lei și accesorii aferente impozitului pe venit în sumă de ... lei.**

**În fapt**, ca urmare a inspecției fiscale efectuată de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ la **CIA ..X.** s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.../2011 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr.../2011 prin care s-au stabilit în sarcina petentului suma totală de ... lei reprezentând: impozit pe venit în sumă de ... lei și accesorii aferente impozitului pe venit în sumă de ... lei.

Petentul contestă Decizia de impunere nr. .../2011, din motivele arătate la pct. I al prezentei decizii.

**În drept**, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, OMFP 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal.

a) Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației afirmațiile petentului referitoare la cheltuielile reprezentând cheltuielile cu autoturismul achiziționat în leasing de către .A. și nu de **CIA ...X.** precum că :

” Pentru acesta a fost încheiat un contract de vânzare-cumpărare cu termen, transferul de proprietate urmând a se face la data stabilită de către părți”,

**întrucât:**

Potrivit **art.48 alin.(7) lit. a)** din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

“ Nu sunt cheltuieli deductibile: a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru **uzul personal sau al familiei sale.**”

Așa cum prevăd dispozițiile art. 48,alin.4,lit. a) din Codul fiscal, toate documentele înregistrate de petent în evidența contabilă prezentate organului de control fiscal la verificare, respectiv: facturi, chitanțe reprezentând avans leasing,rate și dobânzi leasing, taxă primă înmatriculare, asigurare viață, asigurare Casco și RCA, rovinetă, nu pot dobândi calitatea de **documente justificative** deoarece sunt emise în baza unui contract de leasing financiar încheiat între Impuls Leasing România IFN SA și d-nul .A. și nu pe **CIA ..X.**

Art. 48 alin.(4), lit. a) prevede:

*(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;**

Potivit prevederilor pct. 14 și 15 din OMFP 1040/2004 se stipulează :

14.” Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate:

- denumirea documentului;
- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;

.....  
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative.”

15.” Documentele care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.”

Petentul se află într-o gravă eroare atunci când solicită admiterea la deducere a cheltuielilor cu autoturismul achiziționat în leasing deoarece acesta nu a prezentat nici un **contract de novatie semnat de finanțator** prin care CIA ..X. să își asume drepturile și obligațiile pe care vechiul utilizator (.A.) și le-a asumat prin contractul de leasing.

Pentru a motiva că aceste cheltuieli întrunesc condițiile pentru a putea fi deduse, petentul prezintă în timpul inspecției fiscale un contract de vânzare-cumpărare bunuri viitoare nr. .../.2008 încheiat între CIA ..X. și d-nul .A., având ca obiect promisiunea transferării proprietății asupra autoturismului aflat în utilizarea lui .A. către Cabinetul de avocatură, la momentul finalizării contractului de leasing, respectiv mai 2013.

Petentul nu prezintă la dosarul cauzei contractul de leasing financiar încheiat cu Leasing România IFN SA.

În baza oricărui contract de leasing financiar se specifică că , utilizatorul nu are dreptul să înstrăineze direct sau indirect titlul sau obiectul în leasing, să subînchirieze, să gajeze sau să greveze în orice alt mod obiectul în leasing cu drepturi în favoarea unor terți. Utilizatorul va suporta toate cheltuielile ce rezultă din utilizarea obiectului de leasing.

Întrucât contractul de leasing încetează în mai 2013 abia atunci domnul .A. va deveni proprietar și va putea deduce cheltuielile cu autoturismul în discuție.

Cu privire la art. 969 din Cod civil “ Convențiile legal făcute au putere de lege între părțile contractante” invocat de petent menționăm că, contractul de vânzare-cumpărare bunuri viitoare nr. .../.2008 încheiat între CIA ..X. și d-nul .A. **nu este opozabil terților** ( în speță organul de soluționare a contestațiilor) având în vedere prevederile art. 1182 din Codul Civil : “ Data scripturii private nu face credința în contra persoanelor a treia interesate, decât din ziua în care s-a înfățișat la o dregătorie publică, din ziua în care s-a înscris **într-un registru public.....**”.



În consecință, întrucât petentul nu face dovada că a efectuat cheltuielile de mai sus în interesul direct al activității CIA, rezultă că acestea sunt nedeductibile fiscal.

**B)** Referitor la suma de ... lei reprezentând c/valoare chirie achitată de d-nul .A. în baza contractelor nr. ...2007 și nr. ....2008 pentru închirierea imobilelor din București aceasta nu poate fi considerată cheltuială deductibilă fiscal, întrucât contravine prevederilor art. **art.48 alin.(4) lit.a) și art.48 alin.(7) lit. a)** din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare care menționează :

“ 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;

Întrucât contractele mai sus menționate au fost încheiate în nume propriu de către domnul .A., acestea nu justifică că această cheltuială a fost efectuată în interesul direct al activității.

**Motivația petentului** că: “ aceste cheltuieli fiind necesare și utile desfășurării activității generatoare de venituri,este evident faptul că pe perioada de derulare a contractului amintit fiind obligat să îmi desfășor activitatea la sediul din București al clientului, trebuia să am un spațiu în care să pot sta pe perioada contractuală, această cheltuială nefiind făcută cu alte scopuri personale”, **nu poate fi reținută ca favorabilă în soluționarea contestației întrucât:**

Conform art. 48 alin.(7) Cod fiscal : “ Nu sunt cheltuieli deductibile: a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru **uzul personal sau al familiei sale.**”

În susținerea cauzei petentul **nu prezintă** la dosarul cauzei contractul de prestări servicii încheiat cu clientul din București, prin care să demonstreze că se solicită prezența petentului în București pe o perioadă de un an, perioadă cât acesta își deduce cheltuiala cu chiria pentru cele două imobile închiriate.

Menționăm că în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organul de inspecție fiscală face următoarea precizare:” când au fost cerute explicații privind necesitatea acestor cheltuieli, reprezentantul legal al cabinetului de avocatură **a recunoscut verbal**, că în imobilul închiriat locuiește efectiv copilul dumealui aflat la studii în București.”

Având în vedere prevederile de mai sus, rezultă că în mod corect organele de control, au stabilit ca nedeductibile fiscal aceste cheltuieli.

**C)** În ceea ce privește cheltuielile de întreținere reprezentând c/val. energie electrică și telefonie fixă pentru imobilele din București, str. .. și str. .. cât și pentru imobilele din Constanța, str. .. și bd. .. , deduse de către petent în baza unor facturi emise în nume propriu respectiv .A., acestea nu pot dobândi calitatea de documente justificative și nici nu pot fi considerate că au fost efectuate în interesul direct al activității, **întrucât:**

**art. 48 alin.(7)** din Legea 571/2003 privind Codul fiscal precizează:

“ Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

Susținerea petentului potrivit căreia pentru apartamentul din Constanța, str. ..., “ există un contract de comodat care dă afectare specială acestui apartament cu scopul de a servi ca loc de desfășurare a activității în baza unui contract de comodat” **nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:**

Potrivit pct. 38 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal ;

“ *Sunt cheltuieli deductibile.....*

- *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.*”

Se impune a fi făcută mențiunea că, pe perioada inspecției fiscale, petentul nu prezintă organului de control contractul de comodat la care face referire în contestație și nici la dosarul cauzei nu vine cu această dovadă. De altfel din documentele aflate la dosarul fiscal al contribuabilului reiese că sediul cabinetului de avocatură este în localitatea Tulcea, str. ..., iar adresa de domiciliu a persoanei fizice .A., este în localitatea Constanța, bd. ....

Față de cele reținute mai sus rezultă că aceste cheltuieli reprezentând energia electrică , cât și telefonia fixă, sunt nedeductibile fiscal întrucât au fost efectuate fără a avea la bază un contract de comodat astfel cum este stipulat în actele normative menționate mai sus.

**D)** Referitor la cheltuielile cu diurna pentru perioada cât petentul a desfășurat activitate pentru clientul din București , **se reține:**

Potrivit **art.48 alin.(4) lit.a)** din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

“ 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;**

Cheltuielile cu **indemnizația de delegare (diurna)** au regim limitat la deductibilitate, conform art. 48 alin.(5) ,lit. c) din Codul fiscal și pct. 39 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

- “ *cheltuielile reprezentând indemnizația de delegare și detașare în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, sunt deductibile, respectiv în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;*”

Actul normativ care reglementează indemnizația de delegare și detașare pentru instituțiile publice, aplicabil și agenților economici, este art. 9 din Anexa la H.G. Nr. 1860/2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, conform căruia:

*“Persoana aflată în delegare sau detașare într-o localitate situată la o distanță mai mare de 5 km de localitatea în care își are locul permanent de muncă primește o indemnizație zilnică de delegare sau de detașare de 13 lei, indiferent de funcția pe care o îndeplinește și de autoritatea sau instituția publică în care își desfășoară activitatea.”*

În ceea ce privește susținerea petentului potrivit căreia : " trebuie avut în vedere faptul că au fost prezentate în actele CIA documentele justificative, respectiv delegația semnată și ștampilată de către clientul pentru care a fost efectuată lucrarea și deci avem un temei legal și o dovadă concretă a realității celor afirmate de către noi, respectiv faptul că cheltuiala menționată a fost făcută exclusiv în interesul activității generatoare de venituri" organul de soluționare a contestației, a reținut faptul că această afirmație nu a fost probată de contestator cu documente și nici nu este suficient ca Ordinul de deplasare să fie semnat și ștampilat de către beneficiarul lucrării.

Justificarea cheltuielilor cu deplasările (efectuate săptămânal) , trebuia făcută pe lângă ordinele de deplasare și cu contractul de prestări servicii încheiat între client și CIA ..X. sau contractele de asistență juridică.

Cheltuielile aferente acestor deplasări precum și modul de calcul și cuantumul acestora trebuiau prezentate detaliat în ordinele de deplasare întocmite cu precizarea actului normativ în baza căruia s-au făcut calculele.

Art. 213, alin. 1 din Codul de procedură fiscală prevede:

“(....) 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.”

Conform art. 65 din Codul de procedură fiscală:

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

Petentul nu a depus în susținerea contestației documente de natura mijloacelor de probă, respectiv ordine de deplasare, contracte de prestări servicii, contracte de asistență, sau alte documente care să facă dovada că deplasarea la București a fost efectuată în scopul realizării veniturilor.

Având în vedere cele reținute mai sus, rezultă că organul de inspecție fiscală a stabilit în conformitate cu prevederile legale că aceste cheltuieli cu diurna sunt nedeductibile fiscal.

**E)** Referitor la sumele înregistrate în evidența contabilă reprezentând impozit clădiri și taxe locale pentru imobilul din Constanța str. ..., acestea nu pot fi considerate cheltuieli deductibile fiscal deoarece potrivit prevederilor art. 249 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal : “ Orice persoană care are în proprietate o clădire situată în România datorează anual impozit pentru acea clădire.”

Proprietarul imobilului mai sus menționat este ..A. și nu CIA ..X. chitanțele fiind emise pe ..A. astfel că acestea nu pot dobândi calitatea de documente justificative și nici nu pot fi considerate că au fost efectuate în interesul direct al activității.

Prevederile **art. 48 alin.(7)** din Legea 571/2003 privind Codul fiscal precizează:

“ Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

Față de cele prezentate mai sus rezultă că organul de inspecție fiscală a procedat corect considerând aceste cheltuieli nedeductibile fiscal.

**F)** În ce privește cheltuiala reprezentând contravaloarea bonurilor fiscale de carburant auto **se reține:**

**Art. 48 alin.4** din Codul fiscal stabilește condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, astfel:

*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;*

**Art. 48 alin.7, lit. I<sup>1</sup>** din Codul fiscal introdus prin OUG nr. 34/2009 prevede categoriile de **cheltuieli care nu sunt deductibile fiscal, limitate în timp la perioada 01.05.2009-31.12.2010, astfel:**

*I<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;*

**Motivația** petentului că “ este evident că prin specificul activității CIA este necesară deplasarea la clienți și la locul de desfășurare al activității; instanțe, parchete, etc, sub acest aspect putând a fi încadrați în excepțiile prevăzute în lege, anume transport personal la și de la locul de desfășurare a activității,” **nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației** întrucât:

**Pct. 39<sup>1</sup> din HG nr. 488/2009** pentru completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, (completare dată în aplicarea **OUG nr. 34/2009**):

*Termenii și expresiile prevăzute la art. 48 alin 7, lit. I<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 .*

Pct. 45<sup>1</sup> alin. 1 din Normele metodologice de aplicare a art. 145<sup>1</sup> din Legea 571/2003, prevede:

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

a) .....

***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;"***

În conformitate cu normele legale precizate, pentru ca petentul să beneficieze de deducerea cheltuielilor aferente consumului de combustibil utilizat de autoturismul din dotare, nu este suficient ca acestea să fie efectuate în scopul realizării veniturilor, el trebuind, pentru perioada 1 mai 2009-31 dec. 2010, să îndeplinească cerințele impuse prin OUG nr. 34/2009, adică să facă parte din categoria celor exclusiv folosite pentru transportul de personal la și de la locul de desfășurare a activității.

Din analiza textelor de lege antecitate mai sus, coroborate cu normele de aplicare pct. 45<sup>1</sup> rezultă condițiile cumulative pe care trebuie să le îndeplinească contribuabilul pentru a beneficia de dreptul de deducere prevăzut ca excepție de actul normativ și invocat de petent în contestație. Astfel, în speță, dreptul de deducere ar fi întemeiat în prezența următoarelor elemente:

- vehiculul pentru care se solicită deducerea să fie utilizat exclusiv pentru transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității; și când
- există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport;
- există un acord colectiv între angajator și **angajați** prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport.

Este limpede că, contribuabilul nu se încadrează în prima condiție impusă, el neavând personal angajat, care ar necesita transportul la și de la locul de muncă, situație care, legal și logic, exclude și posibilitatea îndeplinirii celei de-a treia condiție.

Conform art. 65 din Codul de procedură fiscală:

**“(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 prevederile legale aplicabile se reține faptul că, în condițiile în care petentul nu a depus în probațiune documente de natura mijloacelor de probă respectiv ordine de deplasare, foi de parcurs au orice documente cu care să facă dovada consumului de combustibil achiziționat pentru utilizarea exclusivă a vehiculului pentru transportul la și de la locul de desfășurare al activității respectiv la și de la instanțele judecătorești, parchete, pentru a se încadra la excepția prevăzută la pct. 1<sup>^</sup>1 al art. 48, alin.(7) din Codul fiscal.

Față de cele reținute mai sus rezultă că, organul de inspecție fiscală în mod corect și legal a considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile cu carburantul auto.

**G)** Referitor la suma contestată de ... lei, aceasta reprezintă erori la înregistrarea veniturilor încasate cu chitanțele nr. .. și ../.200, nr. ../.2009, nr. ../.2009, precum și a onorariului încasat prin extras bancar în data de ../.2009 de la ..C.

Deși în contestație petentul susține că: “ pentru suma de .. lei de la ..C, această sumă a fost restituită ca urmare a rezilierii contractului de asistență juridică iar suma de ... lei cf. chitanței această sumă nu a fost achitată de către client urmând a face dovada acestui fapt “, acesta nu prezintă dovezi în acest sens. Pentru suma de ... lei încasată cu chitanța nr. ../.2009 de la SC ..Y SRL, petentul prezintă un proces-verbal de reziliere semnat unilateral și o dispoziție de plată fără semnătura de primire a beneficiarului.

Având în vedere cele prezentate mai sus, apreciem că organul de inspecție fiscală a procedat corect și legal la determinarea obligațiilor fiscale datorate.

**H)** Referitor la veniturile obținute în anul 2010 susținerea petentului potrivit căreia: “ în afara sumei de ... lei care sunt venituri din activitate, conform unor hotărâri judecătorești, fiind adăugată eronat și suma de .... lei care nu a fost decât un împrumut pentru CIA dat de către ..V.” **se reține:**

Din Raportul de inspecție fiscală nr. ../.2011, reiese că CIA înregistrează în evidența contabilă venituri totale de ... lei în care este cuprinsă și suma de ... lei pe care petentul o consideră ca fiind împrumut de la client.

Potentul respectă prevederile pct. 51 din OMFP nr. 1040/2004 de aprobare a Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează :

“ Orice sumă plătită, respectiv încasată, în numerar sau prin bancă se va înregistra în mod obligatoriu, cronologic, în Registrul-jurnal de încasări și plăți.”

Susținerea petentului că “ împrumutul pentru CIA dat de către Y nu se încadrează a fi considerat venit din activitate în moment ce el este doar un împrumut,” arată faptul că petentul se află într-o gravă eroare atunci când face

această afirmație deoarece **art. 64** din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, definește forța probantă a documentelor justificative și a evidențelor contabile astfel:

**“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”**

ART. 65

**Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

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

(2) **Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”**

Trebuie reținut faptul că, pentru anul fiscal 2010, organul de inspecție fiscală a constatat că în evidența contabilă petentul înregistrează această sumă de ... lei pe care o consideră împrumut, dar nu declară și completează această sumă în declarația fiscală încălcând prevederile **art. 82, alin.(3)** din O.G. 92/2003 R, care precizează:

(3) **“Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.** Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit”.

Potentul anexează la dosarul contestației un proces verbal de distribuție a sumelor rezultate din executare silită încheiat la data de ....2010 la finalul căruia scrie :” Pentru clientul ..Y suma de ... lei din care suma de ... lei se va acorda cu titlu de împrumut către Cabinet de Avocat ..X.....”

Trebuie făcută mențiunea că acest proces verbal emis de către CIA .X.nu este ștampilat și nici semnat de ambele părți contractante, pe acesta fiind prevăzută mențiunea **“CONFORM CU ORIGINALUL.”**

În consecință, deoarece petentul nu poate proba cu documente justificative faptul că suma de ... lei reprezintă un împrumut organul de inspecție fiscală a procedat corect și legal la determinarea obligațiilor fiscale datorate.

I) Cu privire la majorările și dobânzile de întârziere, cât și penalitățile de întârziere stabilite prin Decizia de impunere nr. .../2011, în sumă de ... lei aferente impozitului pe venit, acestea au fost calculate pentru diferențele stabilite suplimentar urmare inspecției fiscale.

OG 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală prevede:

Art. 119 alin. (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 alin.(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. 120<sup>1</sup>\*

**Penalități de întârziere**

*“(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.*

*(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:*

*a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;*

*b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;*

*c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.*

*(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor”.*

În ce privește accesoriile calculate aferente debitelor **stabilite suplimentar** se reține că CIA ...X. nu aduce nici un argument referitor la cuantumul majorărilor, cota de majorări aplicată, data la care au fost calculate majorările, numărul de zile de întârziere precum și de faptul că stabilirea de majorări, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma de ... lei .

\* Cu privire la solicitarea petentului privind suspendarea executării deciziei atacate nr. .../2011 menționăm că potrivit art. 215 din Codul de procedură fiscală:

“ Suspendarea executării actului administrativ fiscal

(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauțiune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor a căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauțiune de până la 2.000 lei.”

Pentru considerentele arătate și în temeiul art.216 din OG 92/ 2003 R privind Codul de procedură fiscală, se

**DECIDE:**

Art.1 Respingerea ca neîntemeiată a contestației, formulată de CIA ..X. pentru suma totală de ... lei, reprezentând: impozit pe venit în sumă de ... lei și accesorii aferente impozitului pe venit în sumă de ... lei, stabilită de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ pin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală nr..../2011.



Art.2 Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării, la Tribunalul Tulcea - secția contencios administrativ în condițiile legii.