

DECIZIA nr. 484 din 2013
privind solutionarea contestatiei formulata de doamna X,
cu domiciliul in str. x, sector 2, Bucuresti,
inregistrate la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x/.2013

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. x/.2013, inregistrata la DGFPMB sub nr. x/.2013, de catre Administratia Finantelor Publice sector 2 cu privire la contestatia formulata de doamna X in nume propriu si in calitate de avocat titular al Cabinetului de avocat " X ".

Obiectul contestatiei, remisa prin posta la 15.04.2013 si inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. x/.2013, completata cu adresa inregistrata la DGFPMB sub nr.x/.2013, il constituie:

- decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr.x/.2013;

- decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr.x/.2013;

- raportul de inspectie fiscala nr. x/.2013;

si comunicate sub semnatura de primire la data de 14.03.2013.

Suma totala contestata stabilita prin deciziile mai sus mentionate este de x lei, din care:

- x lei - TVA;

- x lei - majorari de intarziere aferente TVA;

- x lei - impozit pe venit pentru anii 2007, 2009, 2010 si 2011;

- x lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe venit.

Contestatarul mai solicita si acceptarea dreptului de deducere pentru TVA in suma de x lei si a acceptarii la deducere a cheltuielii in suma de x lei.

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 doamna X.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 2 au efectuat inspectia fiscala generala la doamna X, avocat, titular al Cabinetului de avocat " X " pentru perioada 08.02.2007-31.12.2011 pentru impozit pe venit si pe perioada 01.05.2008-31.12.2012 pentru TVA.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. x/.2013, iar in baza acestora au fost emise:

-decizia de impunere nr.x/.2013, prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare de plata in suma totala cumulata de x lei reprezentand TVA si accesoriile aferente.

-decizia de impunere nr.x/.2013, prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare de plata in suma totala cumulata de x lei reprezentand impozit pe venit si accesoriile aferente.

II. Prin contestatia formulata doamna X sustine urmatoarele:

Referitor la decizia nr.x/.2013

Situatia prezentata pe anii 2008, 2009 si 2011 in anexa nr.5 la RIF ce a stat la baza intocmirii deciziei nr.x/.2013 nu reflecta realitatea din jurnalele pentru cumparari si din documentele justificative inscrise in jurnale puse la dispozitia organelor de control fiscal.

Organele de control au acceptat integral ca deductibile sumele cuprinse in decontul de TVA "300", fara a consemna faptul ca TVA deductibila inscrisa in jurnalul de cumparare este mai mare decat cea dedusa efectiv si fara a preciza in RIFde ce nu au fost acceptate ca fiind deductibile toate cheltuielile inscrise in jurnal, desi i-au fost prezentate documente justificative.

Contestatarul anexeaza in sustinere tabele care prezinta situatia comparativa a stabilirii TVA, respectiv valoarea TVA platita, valoarea TVA care ar fi trebuit platita daca cheltuielile deductibile ar fi fost cuprinse in declaratia "300" si diferenta de plata stabilita la control din care reiese ca ar avea de achitat o diferenta doar de x lei, respectiv diferenta intre x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata si suma de x lei reprezentand TVA platita in plus de contestatarul.

In conformitate cu prevederile art.94 alin.(3) lit.e) din Codul de procedura fiscala unul din obiectivele inspectiei fiscale este de a stabili corect baza de impunere si diferentele datorate in minus fata de creanta fiscala declarata si/sau stabilita la momentul inceperii inspectiei fiscale, deci atributia acestora era si aceea de a constata ca a fost achitata cu titlu de TVA o suma mai mare decat cea datorata, care trebuia luata in considerare.

Referitor la suma de x lei considerata nedeductibila in conformitate cu art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003, suma alocata amenajarii sediului, contestatarul arata ca este destinata utilizarii in folosul operatiunilor taxabile motivand urmatoarele:

- conform art.3 din contractul de comodat, cheltuielile cu amenajarea apartamentului ar trebui considerate integral deductibile, comodatarul avand obligatia de a readuce spatiul in starea in care a fost primit;

- conform legislatiei aplicabile, cheltuielile cu utilizarea spatiului in baza unui contract de comodat sunt deductibile in mod proportional cu suprafata alocata destinatiei de sediu profesional conform intelegerii din contractul de comodat.

In ceea ce priveste decizia nr.x/.2013, aceasta reflecta eronat situatia existenta in realitate si care rezulta din documentele puse la dispozitia organelor de control.

Echipa de control s-a rezumat doar la eliminarea unor cheltuieli nedeductibile, fara a respecta dreptul contribuabilului prevazut de art.94 alin.(3) lit.e) din Codul de procedura fiscala.

1. Anul 2007 nu ar fi trebuit sa faca obiectul inspectiei deoarece s-a implinit termenul de prescriptie prevazut de Codul de procedura fiscala si invoca prevederile art.23 alin.(1) si alin.(2), art.24, art.91 alin.(1) si alin.(2) si art.98.

2. Organul fiscal a inclus in suma neacceptata ca deductibila suma de x lei reprezentand contravaloarea a doua etajere si o scara. Aceste cheltuieli contestatarul le considera deductibile avand in vedere ca la data achizitionarii lor, conform legii, Cabinetul se identifica cu CNP-ul avocatului titular, CIF fiind atribuit in 08.02.2007.

3. Toate documentele care aveau mentionat sediul vechi al cabinetului au fost corectate in data de 25 si 26.02.2013, in conformitate cu prevederile art.159 din Codul fiscal, dovada corectiei fiind pusa la dispozitia organului de control impreuna cu punctul de vedere nr.x/.2013.

Cheltuielile cu intretinerea, energia electrica si internetul ar fi trebuit acceptate ca integral deductibile avand in vedere prevederile contractului de comodat si in conformitate cu prevederile art.48 alin.(5) lit.i) din Codul fiscal. Incepand cu data de 01.02.2007, apartamentul x a fost utilizat exclusiv ca sediu profesional (cum rezulta din contractul de vanzare-cumparare nr.x/.2005 si adresa nr.x/.2013 eliberata de Asociatia de proprietari Bl.x si din chitantele de plata a intretinerii, telefon fix, cablu TV, electricitate). Incepand cu 2012 o camera din trei a fost alocata folosirii personale de avocatul titular.

Considera ca au fost incalcate prevederile art.7, art.9, art.12, art.94, art.98, art.102 si art.107 din Codul de procedura fiscala.

Contestatară precizează ca avizul de inspectie fiscala emis in 15.01.2013 nu contine datele de identificare ale cabinetului, nici cele ale persoanei fizice independente verificate, iar CIF-ul cabinetului a fost adaugat de mana, fara a purta vreo semnatura sau stampila in dreptul modificarii.

In concluzie, contestatară solicita anulara deciziilor sus mentionate.

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

3.1. Referitor la exceptia prescriptiei dreptului de a stabili obligatii fiscale

Cauza supusa solutionarii este daca dreptul organelor fiscale de a stabili diferente de impozit pe venit si accesorii aferente pe anul 2007 era prescris la data emiterii deciziei de impunere nr. x.2013.

In fapt, organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 2 au initiat in data de 15.01.2013, in baza ordinului de serviciu nr./2013, inspectia fiscala generala la Cabinetul de avocat " X " avand ca obiectiv verificarea modului de calcul si declarare a impozitului pe venit pe perioada 08.02.2007-31.12.2011.

In urma controlului a fost incheiat raportul de inspectie fiscala nr. x/2013. In baza RIF nr. x/2013 a fost emisa decizia de impunere nr.x/2013, prin care s-a stabilit impozit pe venit suplimentar de plata in suma totala de x lei din care suma de x lei este aferenta anului 2007 si accesoriile aferente impozitului pe venit in suma totala de x lei, din care suma de x lei reprezinta accesorii aferente impozitului pe venit stabilit in plus pentru anul 2007 calculat pe perioada 20.12.2008-28.02.2013.

Pentru anul 2007, contestatară a depus declaratia privind venitul realizat inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector 2 sub nr.x/2008, in baza careia a fost emisa decizia de impunere pentru veniturile realizate pe anul 2007 sub nr.x/2008 .

In contestatia formulata, doamna X sustine ca dreptul organelor fiscale de a-i stabili diferentele de impozit pe anul 2007 era prescris, iar limitarea inspectiei fiscale pe o perioada mai mare de trei ani era necesar sa fie justificata.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 21, art.22, art.23, art.91, art.93 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“Art.21 -(1) Creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal.

(2) Din raporturile de drept prevăzute la alin. (1) rezultă atât conținutul, cât și cuantumul creanțelor fiscale, reprezentând drepturi determinate constând în:

a) dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), denumite creanțe fiscale principale;

b) dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților de întârziere sau majorărilor de întârziere, după caz, în condițiile legii, denumite creanțe fiscale accesorii.”

“Art.22 - Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:

a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;

e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;

f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.”

“Art.23 - (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.”

“Art.91 - (1) **Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.**

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.

(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.”

“**Art.98 -(3)** La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;

c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.”

Art.110 - (2) Colectarea creanțelor fiscale se face în temeiul unui titlu de creanță sau al unui titlu executoriu, după caz.

(3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere;

b) declarația fiscală;

c) decizia referitoare la obligații de plată accesorii;

d) declarația vamală;

e) decizia prin care se stabilesc și se individualizează datoria vamală, impozitele, taxele și alte sume care se datorează în vamă, potrivit legii, inclusiv accesoriile;

f) procesul-verbal de constatare și sancționare a contravenției, întocmit de organul prevăzut de lege, pentru obligațiile privind plata amenzilor contravenționale;

g) decizia de atragere a răspunderii solidare emisă potrivit art. 28;

h) ordonanța procurorului, încheierea sau dispozitivul hotărârii instanței judecătorești ori un extras certificat întocmit în baza acestor acte, în cazul creanțelor fiscale stabilite, potrivit legii, de procuror sau de instanța judecătorească.”

Prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând timpul în care se poate valorifica un drept.

Din cele prezentate anterior rezulta ca dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de **5 ani** (sau 10 ani, în cazul obligațiilor fiscale care rezulta din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală). Termenul de prescripție începe să curgă de la data de **1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală**.

La **contribuabilii mari**, perioada supusa inspectiei fiscale incepe de la **sfarsitul perioadei controlate anterior**, in timp ce, pentru **celelalte categorii de contribuabili**, inspectia fiscala se efectueaza asupra **creantelor nascute in ultimii 3 ani fiscali pentru care exista obligatia depunerii declaratiilor fiscale**. Totusi, inspectia fiscala **se poate extinde** pe perioada de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale, daca:

- exista indicii privind **diminuarea impozitelor**, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat;
- nu au fost depuse declaratii fiscale;
- nu au fost indeplinite obligatiile de plata** a impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat.

Asa cum rezulta din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organele de inspectie fiscala au efectuat verificarea impozitului pe venit pe perioada 08.02.2007-31.12.2011 si au constatat ca doamna X nu si-a indeplinit obligatiile mai sus mentionate, fiind astfel identificate situatiile prevazute la art.98 alin.(3) din OG nr.92/2003, situatie in care inspectia se poate extinde pe perioada de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale, respectiv pe perioada de 5 ani.

Din cele prezentate se constata ca, doamna X confunda termenul general de prescriptie de 5 ani, stabilit in mod expres prin lege, cu perioada de 3 ani care poate fi supusa initial inspectiei fiscale. Or, prevederea de la art.98 alin.(3) prima teza din Codul de procedura fiscala are caracter de recomandare pentru organele fiscale, cata vreme teza a doua a aceluiasi articol permite acestora sa extinda inspectia fiscala pe intreaga perioada de prescriptie de 5 ani, in conditiile prevazute de art.98 alin.(3) din Codul de procedura fiscala. Cum, in speta, organele de inspectie fiscala au constatat ca exista indicii privind determinarea impozitului pe venit aferent perioadei 2007-2011, indicii ce au condus la stabilirea diferentelor suplimentare de impozit prin decizia de impunere nr.x/.2013 , acestea au fost pe deplin indreptatite sa extinda verificarea si pentru perioada 2007-2011, cata vreme aceasta perioada nu era prescrisa, asa cum s-a aratat anterior.

Cu privire la data la care incepe sa curga termenul de prescriptie in cazul diferentelor de impozit pe venit, se constata ca este in strinsa legatura cu momentul in care s-a nascut creanta fiscala, respectiv cu momentul in care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le genereaza.

In speta sunt incidente si prevederile art.83 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad pentru anul 2007:

“Art. 83. - (1) Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole determinate în sistem real au obligația de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 15 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a veniturii.(...)”

Art. 84. - (1) Impozitul pe venitul net anual impozabil/câștigul net anual datorat este calculat de organul fiscal, pe baza declarației privind venitul realizat, prin aplicarea cotei de 16% asupra veniturii net anual impozabil/câștigul net anual din anul fiscal respectiv, cu excepția prevederilor art. 67 alin. (3) lit. a).(...

(5) Organul fiscal stabilește impozitul anual datorat și emite o decizie de impunere, în intervalul și în forma stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice.”

Astfel, dispozitiile art. 83 alin.(1) si art.84 din Legea nr. 571/2003 coroborate cu prevederile art.23 si art.91 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, rezulta ca data la care se stabileste baza de impunere pentru impozitul datorat pentru anul 2007, respectiv data cand se naste baza de impunere este data de 15.05.2008, iar termenul de prescriptie a dreptului Administratiei Finantelor Publice sector 2 de a stabili diferente de impozit pentru anul 2007, curge de la data de 01.01.2009 si se implineste in termen de 5 ani, respectiv la data de 31.12.2013.

Rezulta ca argumentul contestatarei cu privire la efectul implinirii termenului de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale nu este intemeiat, baza de impunere fiind stabilita in anul urmator celui de realizare, prin declararea la organul fiscal a veniturilor realizate de catre persoane fizice, fiind in prezenta unui impozit anual pentru care termenul de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili impozitul este cel reglementat in cuprinsul art. 91 din Codul de procedura fiscala.

Prin urmare, contrar sustinerii contestatarei, inlauntrul termenului de prescriptie de 5 ani, dreptul de a stabili obligatii fiscale de catre organele de impunere nu este prescris, astfel incat contestatia pentru acest capat de cerere urmeaza a se respinge ca neintemeiata.

3.2. Referitor la TVA stabilita suplimentar de plata in suma totala de x prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr.x/.2013

Cabinetul de avocat " X", are sediul activitatii principale in str. x, sector 2, Bucuresti, incepand cu data de 01.01.2007 in baza contractului de comodat incheiat in data de 15.12.2006 cu X in calitate de comodanta.

Inspectia fiscala generala a TVA pentru perioada 01.05.2008-31.12.2012, constatările inspectiei fiind consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. x/.2013, in baza caruia a fost emisa decizia de impunere nr.x/.2013, prin care s-a stabilit TVA suplimentara de plata in suma totala de x lei reprezentand TVA in suma de x lei si accesoriile aferente in suma de x lei. Astfel TVA suplimentar de plata in suma de x lei a rezultat prin :

- neacceptarea la deducere a TVA aferenta achizitiei de combustibil in anul 2009 in suma de x lei;
- neacceptarea la deducere a TVA aferenta achizitiei de combustibil in anul 2010 in suma de x lei;
- neacceptarea la deducere a TVA aferenta achizitiei de combustibil in anul 2011 in suma de x lei;
- neacceptarea la deducere in anul 2011 a sumei de x lei reprezentand TVA aferenta bunurilor si serviciilor pentru amenajarea sediului care era detinut in baza contractului de comodat (anexa nr. 7 la RIF).
- majorarea TVA colectata in anul 2011 cu suma de x lei reprezentand TVA aferenta unei facturi nainregistrata in jurnalul de vanzari si in decontul de TVA;
- diminuarea TVA deductibila in anul 2012 cu suma de 25 lei reprezentand 50% din TVA aferenta achizitiei de combustibil.

3.2.1. Referitor la TVA neadmisa la deducere in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca organul de inspectie fiscala a stabilit corect faptul ca societatea nu are dreptul de deducere a taxei pe valoare adaugata in suma de x lei aferenta achizitiei de bunuri, in conditiile in care nu face dovada ca au fost utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/.2013 organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 2 nu au acordat dreptul de deducere a TVA in suma de x lei, reprezentand TVA inscrisa in facturile emise in luna decembrie 2011 de SC x, SC x si x (anexa nr.7 la RIF) pentru achizitia de bunuri (sase usi interior, parchet, etc) pe considerentul ca nu au fost destinate in folosul operatiunilor taxabile.

In sustinerea deducerii integrale a TVA in suma de x lei, contestatara arata ca achizitiile in cauza reprezinta cheltuieli de amenajare a sediului detinut de CA" X" in baza contractului de comodat incheiat cu X si prin care s-au prevazut aceste cheltuieli.

In drept, art.145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, forma in vigoare in anul 2011 prevad urmatoarele:

“ Art. 145 - (1) **Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.**

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

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, stipulează:

“ (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 sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

Astfel, potrivit dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile își pot exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, numai dacă achizițiile îndeplinesc mai multe condiții cumulative, și anume: achizițiile au avut loc în mod efectiv, au legătura cu activitatea economică a persoanei achizițitoare și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile, având la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile prevăzute de legea fiscală.

În lumina acestor considerente și în continuarea lor, exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, organele fiscale având dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să demonstreze că operațiunile au fost efectiv prestate și că sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni impozabile care-i dau drept de deducere, deductibilitatea TVA fiind condiționată de îndeplinirea cumulativă atât a condițiilor de fond cât și a celor de formă.

Se reține faptul că legiuitorul a condiționat dreptul de deducere, printre altele, și de destinația acestor achiziții, respectiv ca ele să fie **utilizate în folosul operațiunilor impozabile ale persoanei impozabile.**

De asemenea, rezultă că CA" X" are dreptul să deducă TVA aferentă bunurilor achiziționate, însă doar dacă respectă limitele și condițiile de deductibilitate prevăzute la art. 145 și art.146 din lege.

În raport de aceste reglementări se reține faptul că nu se acordă dreptul de deducere a TVA datorată sau achitată pentru bunurile care nu vor fi utilizate în scopul desfășurării activității economice a persoanei impozabile care achiziționează aceste bunuri și servicii.

Din documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

-obiectul contractului de comodat încheiat în 15.12.2006 încheiat între doamna X în calitate de proprietar și Cabinetul de avocat X în calitate de comodat, îl reprezintă predarea cu titlu gratuit a folosinței imobilului situat în București, str. x, sector 2, spre a fi folosit de comodat cu destinația sediu cabinet de avocat;

- doamna X are domiciliul la aceeași adresă, respectiv în București, str. x, sector 2, acest imobil fiind un bun imobil cu folosință mixtă, atât pentru afacere cât și în scop personal, iar prin contractul de comodat nu este menționată cota parte a apartamentului utilizat de cabinet;

- conform art.3.3. din contractul de comodat în sarcina comodatarului intra cheltuielile de întreținere/reparații inclusiv utilități, internet, telefon, taxe și impozite, precum și orice alte cheltuieli aferente apartamentului ce face obiectul contractului, iar la art.3.4. se stipulează dreptul comodatarului de a reamenaja apartamentul dat în comodat, pe cheltuiala proprie,

dupa cum considera necesar in vederea utilizarii optime a acestuia, conform destinatiei mentionate;

- potrivit prevederilor art.3 din contractul de comodat, comodatarul si-a asumat obligatia vizand reamenajarea apartamentului, iar in fapt achizitia bunurilor in cauza a vizat modernizarea imobilului si constituie o obligatie suplimentara ce excede naturii contractului de comodat, fiind in sarcina proprietarului comodat;

- sustinerea contestatarei potrivit careia TVA in suma de x lei aferenta cheltuielilor cu amenajarea sediului profesional este deductibila pe motiv ca acestea sunt asumate prin contractul de comodat si reprezinta cheltuieli de intretinere si functionare nu poate fi retinuta avand in vedere faptul ca prin contract comodatul este obligat sa suporte cheltuielile necesare folosintei lucrului, respectiv reparatii mici locative, care reprezinta un accesoriu al folosintei, spre deosebire de reparatii capitale si repararea degradarilor provenind din uzul normal al lucrului, din vechime ori dintr-o cauza de forta majora, care cad in sarcina proprietarului, conform art.1420 si art.1448 din Codul civil; mai mult, dupa cum considera doctrina juridica, proprietarul este dator sa-i restituie comodatului si cheltuielile utile efectuate in scopul ameliorarii starii materiale a bunului si care, desi nu sunt necesare, sporesc valoarea lucrului.

-contestatara nu justifica achizitia bunurilor si utilizarea lor in raport cu specificul activitatii de avocatura prevazut; contractul de de vanzare-cumparare nr.x/.2005 anexat in sustinere nu face dovada ca imobilul a fost utilizat exclusiv pentru sediul profesional in conditiile in care nu face dovada ca si-a schimbat domiciliul la ap.x, iar adresa nr.x/.02.2013 eliberata de Asociatia de proprietari Bl.C5-Sc. B atesta ca X a achitat intretinerea pentru doua apartamente si nicidecum ca a avut domiciliul in apartamentul x.

Tinand seama de faptul ca deductibilitatea TVA trebuie apreciata in raport de destinatia (scopul economic urmarit) si fata de documentele existente la dosarul cauzei reiese ca CA X nu a facut dovada ca a utilizat bunurile in folosul operatiunilor sale impozabile. Mai mult, contestatara nu depune niciun document care sa probeze locul unde au fost montate aceste achizitii.

Contestatara nu a dovedit necesitatea si utilitatea efectuarii achizitiilor ce fac obiectul facturilor nr..... si nr.x/.2011, din documentele existente la dosarul cauzei rezultand ca reprezinta in fapt o investitie la un bun imobil care nu se afla in proprietatea acesteia, nefiind îndeplinita conditia legala pentru deducerea TVA din perspectiva destinatiei bunurilor prevazute de art.145.

Avand in vedere ca CA X nu a prezentat nicio dovada obiectiva care sa sustina utilizarea acestora in realizarea operatiunilor sale taxabile, propriile afirmatii nefiind de natura sa infirme constatările organelor de control, contestatia contestatarei urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta de dovezi obiective.

3.2.2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată suplimentara de plata în sumă totala de x lei stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr.x/.2013

Cauza supusă soluționării este dacă serviciul soluționare contestații se poate investi în soluționarea pe fond a contestației în condițiile în care societatea nu aduce nicio motivație în susținerea acestui capăt de cerere.

În fapt, prin contestarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr.x/.2013, Cabinetul de avocat " X " se îndreaptă și împotriva sumei de x lei (x lei - x lei), reprezentând taxă pe valoarea adăugată suplimentar de plată fără însă a motiva contestația pentru acest capăt de cerere, respectiv fără a prezenta argumente de fapt și de drept cu privire la suma menționată mai sus.

În drept, art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

coroborat cu pct.11.1. lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că, în ceea ce privește suma de x lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa, nu a combătut prevederile legale pe care organele de inspecție fiscală și-au întemeiat impunerea și nici nu a combătut, pe bază de documente justificative, constatările organelor de inspecție fiscală, nu a prezentat un alt mod de calcul.

De asemenea, se reține că, potrivit doctrinei, 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 „*cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art. 250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, având în vedere cele reținute mai sus, întrucât contestatara este cea 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 contestatarei.

Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarei, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că societatea deși formulează contestația și împotriva sumei de x lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată prin decizia de impunere nr.x/.2013, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct.11.1. lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, citat mai sus, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată de Cabinetul de avocat " X " împotriva Deciziei de impunere nr.x/.2013 emisă de Administrația Finanelor Publice sector 2 în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/.2013, în ceea ce privește suma de x lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a înțeles să conteste această sumă, conform prevederilor pct.2.5. din Ordinul președintelui

Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează „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”.

3.3.Referitor la decizia de impunere nr.x/.2013

Contribuabila X este avocata, titulara a cabinetului de avocat " X", cu domiciliul fiscal al persoanei fizice in str. x, sector 2, Bucuresti, si cu sediul activitatii principale la aceeași adresa, sediu detinut incepand cu data de 01.01.2007 in baza contractului de comodat incheiat in data de 15.12.2006 cu X in calitate de comodanta.

Inspectia fiscala generala a vizat impozitul pe venit pentru perioada 08.02.2007-31.12.2011, constatările inspectiei fiind consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. x/2013, in baza caruia a fost emisa decizia de impunere nr.x/.2013, prin care s-au stabilit obligatiile fiscale suplimentare de plata in suma totala cumulata de x/ lei reprezentand impozit pe venit in suma de x lei si accesoriile aferente in suma de x lei.

Prin decizia nr. x/.2013, organele de inspectie fiscala au stabilit urmatoarele:

	-lei-				
	2007	2008	2009	2010	2011
Venit brut declarat de contribuabila					
Venit brut stabilit de inspectia fiscala					
Cheltuieli deductibile declarate de contribuabila					
Cheltuieli deductibile stabilite de inspectia fiscala					
Venit net declarat de contribuabila					
Venit net stabilit de inspectia fiscala					

In baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata privind impozitul de venit si accesoriile aferente astfel:

Pentru anul 2007:

- x lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus;
- x lei - accesorii aferente;

Pentru anul 2008:

- nu s-au stabilit diferente de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus si accesorii, in urma inspectiei fiscale fiind inregistrata o diferenta de impozit in minus in suma de x lei;

Pentru anul 2009:

- x lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus;
- x lei - accesorii aferente.

Pentru anul 2010

- x lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus;
- x lei - accesorii aferente.

Pentru anul 2011

- x lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus;
- x lei - accesorii aferente.

Organul de inspectie fiscala a stabilit urmatoarele cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, cu care a majorat venitul net:

Pentru anul 2007:

- x lei - total cheltuieli nedeductibile, din care:
 - x lei- cheltuieli cu achizitia servicii telefonie-Vodafone;
 - x lei - reprezentand cheltuieli privind intretinerea si energia electrica;
 - x lei - reprezentand cheltuieli cu obiecte de inventar (calculator);
 - minus x lei - reprezentand amortizare calculata de organele de inspectie pentru mijlocul fix-calculator.

Pentru anul 2009:

- x lei - total cheltuieli nedeductibile, din care:
 - x lei - cheltuieli cu achizitia mijlocului fix-laptop;
 - minus x lei - reprezentand amortizare calculata de organele de inspectie pentru mijlocul fix-laptop;
 - x lei - reprezentand combustibil;

Pentru anul 2010:

- x lei - total cheltuieli nedeductibile, din care:
 - minus x lei- cheltuieli cu amortizare calculata de organele de inspectie pentru mijlocul fix-laptop;
 - x lei - cheltuieli cu combustibilul;

Pentru anul 2011:

- x lei - total cheltuieli nedeductibile, din care:
 - minus x lei- cheltuieli cu amortizarea calculata de organele de inspectie pentru mijlocul fix-laptop;
 - x lei - reprezentand combustibil;
 - x lei - reprezentand bunuri si servicii de amenajare domiciliu.

3.3.1. Majorarea venitului impozabil in anul 2007 cu contravaloarea cheltuielilor cu achizitia serviciilor de telefonie x in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca organul fiscal le-a incadrat legal in categoria cheltuielilor utilizate pentru uz personal, nedeductibile fiscal, in conditiile in care contribuabila nu a demonstrat cu documente din care sa rezulte ca aceste cheltuieli sunt efectuate in interesul direct al activitatii.

In fapt, prin decizia de impunere nr.x/.2013, organele fiscale nu au acordat deducerea TVA in suma de x lei aferenta serviciilor de telefonie in anul 2007, suma evidentiata in facturile nr./.2007, intrucat nu au fost emise pe adresa sediului profesional al CA X situat in str. x, sector 2, Bucuresti si nu au fost respectate prevederile art.48 alin.(7) lit.a) din Codul fiscal, ale pct. 38 din HG nr.44/2004.

Prin contestatie, contestatara arata ca anexeaza doua facturi emise de furnizorul x SA, respectiv:

- factura nr. x/.2013 in suma totala de minus x lei, cu TVA in suma de minus x lei si mentiunea „storno conform anexa 1 (martie 2007-apr. 2008) emisa pe adresa din Bucuresti, str. x, sector 3;

- factura nr. x/.2013 in suma totala de x lei, cu TVA in suma de x lei emisa pe adresa sediului profesional.

In drept, in conformitate cu dispozitiile art.48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.37 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

“Art. 48. - (1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.”

"(4) Condițiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

a) **sa fie efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii venitului, justificate prin documente; [...].**

(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 care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezulta din evidentele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4)-(7) din Codul fiscal.

Condițiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

a) sa fie efectuate in interesul direct al activitatii;

b) sa corespunda unor cheltuieli efective si sa fie justificate cu documente;

c) sa fie cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite.

Potrivit dispozitiilor 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

“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 plafonat, stabilite potrivit reglementărilor în vigoare privind impozitul pe venit.”

Avand in vedere dispozitiile legale invocate, 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 evidentiata corect in evidenta contabila si sunt justificate cu documente corect intocmite, nefiind permisa deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului.

Rezulta ca orice inregistrare în evidenta contabila are la baza documente justificative iar in situatia in care documentele care stau la baza inregistrarilor nu furnizeaza toate informatiile prevazute de reglementarile legale, nu pot dobandi calitatea de document justificativ in baza caruia sa se realizeze inregistrarile in evidenta contabila potrivit dispozitiilor legale in vigoare pe perioada supusa impunerii.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta ca in sustinerea contestatiei contribuabila nu a facut dovada cu documente care sa furnizeze informatiile solicitate de lege si nu a depus documente din care sa rezulte ca respectivele cheltuieli sunt efectuate in scopul desfasurarii activitatii la sediul profesional al acesteia si nu in interes personal.

A considera ca orice cheltuieli personale ale contribuabilei sunt in interesul direct al activitatii si sunt deductibile **ar insemna ca o persoana care desfasoara activitati independente nu mai realizeaza nicio achizitie in interesul vietii personale si ar conduce, in orice caz, la incalcarea flagranta a principiului de echitate fiscala la nivelul persoanelor fizice**, de vreme ce celelalte categorii de persoane fizice pentru veniturile obtinute trebuie sa plateasca impozit si, din veniturile ramase dupa impozitare, sa-si satisfaca necesitatile vietii personale si de familie.

Avand in vedere dispozitiile art.48 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad reguli precise pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, respectiv aceea de a **fi efectuata in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii venitului**, rezulta ca, in mod legal organul de inspectie fiscala nu au acordat deducerile respective.

In subsidiar, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei motivatia contestatarei referitoare la respectarea prevederilor art.159) din Codul fiscal, care in opinia contestatarei a fost respectata prin depunerea facturilor de corectie emise de furnizorul de servicii telefonice. Din informatiile cuprinse in facturile emise initial rezulta ca acestea trebuiau corectate in conformitate cu prevederile legale mentionate mai sus, ori facturile corectate emise de catre x SA nu au respectat prevederile art.159 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, respectiv în cazul de fata documentul fiind transmis beneficiarului, astfel:

- fie prin emiterea unui nou document care trebuie sa cuprinda, pe de o parte, informatiile din documentul initial, numarul si data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de alta parte, informatiile si valorile corecte;

- fie prin emiterea unui nou document care trebuie sa contina informatiile si valorile corecte si concomitent a unui document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numarul si data documentului corectat.

Mai mult, corectia acestei facturi trebuie efectuata in timpul inspectiei fiscale. Potrivit art.107 alin.(5) din Codul de procedura fiscala "data incheierii inspectiei fiscale este data programata pentru discutia finala cu contribuabilul sau data notificării de către contribuabil că renunță la acest drept. "

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca discutia finala a avut loc la data de **21.02.2013**, fapt confirmat in instiintarea pentru discutia finala nr.x/.2013, asa cum precizeaza si contestatara pe acest document. Documentele "corectate sunt emise pe 25.02.2013 si aduse la cunostinta organului fiscal prin adresa nr.x/.2013 in care este prezentat punctul de vedere cu privire la constatările inspectiei fiscale, analizat de organul fiscal in raport de inspectia fiscala la capitolul VI "discutia finala cu contribuabilul".

Contestatara nu poate invoca faptul ca nu avea cunostiinta de rezultatele inspectiei fiscale in conditiile in care aceasta precizeaza in declaratia din 21.02.2013 ca a fost "informata cu privire la sumele ce urmeaza sa fie scoase din baza deductibila (...)".

Facturile de corectie emise pe data de 25.02.2013 contin o suma globala cu mentiunea "taxe si ajustari GSM" cu mult peste cea pe care insasi contestatara a considerat-o deductibila de x lei, respectiv x lei (baza fara TVA), fara a proba ca sunt aferente activitatii cabinetului, respectiv in scopul realizarii profesiei de avocat.

Fata de cele mai sus prezentate, urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata contestatia formulata de X cu privire la stabilirea ca nedeductibile la calculul venitului impozabil a cheltuielilor cu serviciile de telefonie Vodafone in suma de x lei.

3.3.2. Majorarea venitului impozabil in anul 2007 cu contravaloarea cheltuielilor privind intretinerea si energia electrica in suma de x lei si in anul 2011 cu contravaloarea cheltuielilor cu amenajarea sediului profesional in suma de x lei ce face obiectul contractului de comodat

Cauza supusa solutionarii este daca organul fiscal a procedat legal la recalcularea cheltuielilor cu intretinerea si energia electrica aferente spatiului ocupat in baza contractului de comodat cu folosinta mixta (pentru afacere si in scop personal) stabilind ca sunt deductibile numai pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii, iar pe de alta parte daca sunt deductibile fiscal cheltuielile cu investitiile pentru amenajarea unui imobil folosit ca sediu profesional in baza unui contract de comodat, in conditiile in care in sarcina comodatului intra numai cheltuielile de intretinere si functionare.

In fapt, din raportul de inspectie fiscala nr.x/.2013 rezulta ca in ceea ce priveste cheltuielile efectuate in anul 2007 cu intretinerea si energia electrica aferente sediului profesional din Bucuresti, str. x, sector 2, organul de inspectie fiscala a acordat la deducere cota de ½ din totalul acestor cheltuieli tinand cont ca in contractul de comodat nu este prevazuta o cota de punere la dispozitie a apartamentului, iar proprietara acestuia are domiciliul la aceasta adresa, si nu a acordat deducerea diferentei de cheltuieli in suma de x lei.

De asemenea, in anul 2011 a fost majorata baza de impunere cu contravaloarea cheltuielilor cu amenajarea spatiului destinat sediului profesional (cheltuieli cu achizitia de usi interior, parchet, etc prezentate in anexa nr.7 la RIF) cu suma de x lei.

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca din punct de vedere fiscal aceste cheltuieli nu sunt deductibile si nu pot fi luate in calcul la stabilirea venitului impozabil, intrucat contribuabila nu a prezentat documente pentru a demonstra ca acestea au fost realizate in scopul obtinerii de venituri, potrivit pct.38 din HG nr.44/2004, reprezentand cheltuieli efectuate in scopul imbunatatirii parametrilor tehnici si de confort la un bun care nu se afla in patrimoniul contribuabilei.

In perioada 08.02.2007-31.12.2012, activitatea profesionala s-a desfasurat in spatiul unde este situat sediul principal de activitate, din Bucuresti, str. x, sector 2, spatiu detinut in baza contractului de comodat din 15.12.2006 si a actelor aditionale incheiate pentru aceasta perioada intre X in calitate de comodant si Cabinetul de avocat " X " in calitate de comodat.

Prin contestatia formulata, doamna X sustine ca toate cheltuielile de amenajare a imobilului sunt deductibile, pe motiv ca imobilul a fost folosit numai pentru activitatea de avocatura, iar cheltuielile au fost asumate de cabinet in baza contractului de comodat incheiat.

In drept, in vederea determinarii venitului impozabil pe 2007 si 2011 se aplica prevederile art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 48. - **(1)** Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, 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) **sa fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente; [...].**

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

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

Conform pct. 37 și pct. 38 din Normele metodologice date în aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

"37.- Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezulta 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 aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

a) **sa fie efectuate în interesul direct al activității;**

b) **sa corespundă unor cheltuieli efective și sa fie justificate cu documente;**

c) **sa fie cuprinse în cheltuielile exercitiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.**

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".**

Totodată, în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor de modernizare (amenajări interioare, etc) pentru imobilul folosit pentru activitatea de avocatură, după cum au constatat organele de inspecție fiscală, în speta sunt incidente și prevederile art. 1420, art. 1421, art. 1447, art. 1448, art. 1561, art. 1564 și art. 1569 din Codul civil:

"Art. 1420. - **Locatorul** este dator, prin însăși natura contractului, fără să fie trebuința de nici o stipulație specială:

1. [...]

2. de **a-l menține în stare de a putea servi la întrebuințarea** pentru care a fost închiriat sau arendat;

3. **de a face ca locatarul să se poată folosi neimpiedicat în tot timpul locațiunii.**"

"Art. 1421. - **Locatorul trebuie să tradeze (predea) lucrul în așa stare, încât să poată fi întrebuințat.**

În cursul locațiunii, trebuie să se facă toate acele reparații ce pot fi necesare, **afară de micile reparații (reparații locative) care prin uz sunt în sarcina locatarului.**"

"Art. 1447. - **Reparațiile mici numite locative, ce raman în sarcina locatarului**, dacă nu s-a stipulat din contra, sunt acele pe care obiceiul locului le considera de astfel și între altele sunt următoarele:

- reparația vetrei sobelor, a gurii lor, a capacelor s.c.l. a stricării tencuiei din partea de jos a peretilor camerei și a altor locuri de locuință până la înălțimea de un metru;

- la parchet și dușumele, întrucât **numai unele bucati sunt stricate**;

- a geamurilor, întrucât sfaramarea lor nu ar fi urmat din cauza unei întâmplări extraordinare ori forței majore, **de care nu poate fi responsabil locatarul**;

- a ușilor, ferestrelor, broastelor, verigilor și altfel de incuietori."

"Art. 1448. - **Niciuna din reparațiile reputate locative nu cad în sarcina locatarului când stricaciunile au fost cauzate prin vechime sau forța majoră.**"

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

"Art. 1564 - **Comodatarul este dator să îngrijească**, ca un bun proprietar, **de conservarea lucrului împrumutat**, și nu poate să se servească decât la trebuința

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."

Cu privire la deductibilitatea cheltuielilor privind amenajarea bunurilor imobile care fac obiectul unui contract de comodat,

"Comodatarul suporta cheltuielile necesare folosintei lucrului (de intretinere), neavand dreptul sa ceara restituirea acestor cheltuieli, care sunt un accesoriu al folosintei."

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.

Prin urmare, potrivit dispozitiilor legale mai sus citate, rezulta ca **sunt deductibile fiscal numai cheltuielile cu functionarea si intretinerea aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat si numai pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii.**

Dispozitiile fiscale in materie sunt intarite si de doctrina juridica referitoare la contractul de comodat, potrivit careia comodatarul este obligat sa suporte doar cheltuielile **necesare** folosintei lucrului, respectiv doar reparatiile mici numite si locative, care reprezinta un accesoriu al folosintei. Obligatia comodatarului de a intretine imobilul ca un bun proprietar implica obligatia acestuia de a efectua reparatii mici (locative, de intretinere a imobilului) pe perioada derularii contractului, iar la sfarsitul contractului sa-l predea in starea initiala, **astfel ca orice obligatie suplimentara asumata de comodatar vizand reparatii capitale, modernizari si orice alte reparatii care nu rezulta din folosinta lucrului, fiind in sarcina proprietarului comodant, excede naturii contractului de comodat.**

Astfel, pe de o parte, se retine ca reparatia capitala, amenajarea si modernizarea (ce implica cheltuieli de reamenajare, lucrari de constructii,etc) unui imobil care nu este in patrimoniul afacerii **nu pot fi considerate in niciun caz drept cheltuieli necesare cu intretinerea si conservarea lucrului luat cu imprumut**, singurele care sunt specifice uzului unui bun care nu este in proprietatea persoanei care-l foloseste.

Prevederile contractului de comodat nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, cata vreme ele exced naturii comodatului ca imprumut de folosinta si **sunt pro-causa**, bunul respectiv fiind proprietatea contribuabilei si a familiei sale, iar organele fiscale, la stabilirea sumei unui impozit, nu sunt tinute de continutul clauzelor unui contract, avand posibilitatea sa reincadreze forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.

De altfel, **din punct de vedere fiscal, pentru bunurile care nu sunt in patrimoniul afacerii (inchiriate, in comodat etc.), nu sunt deductibile decat cheltuielile de intretinere si functionare a bunurilor** folosite strict in interesul afacerii si nicidecum eventualele *cheltuieli utile* care sporesc valoarea bunurilor, *dar pe care, potrivit practicii judiciare si doctrinei juridice in materie, proprietarul este dator sa le restituie posesorului care le-a facut.*

In speta, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca sediul principal al Cabinetului de avocat " X", al carui titular este doamna X a fost autorizata la adresa din Bucuresti, str. x, sector 2.

Organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere din venitul obtinut din activitatea de avocatura a cheltuielilor aferente modernizarii imobilului - proprietate personala contribuabilei si a familiei sale. Potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr.

x/.2013, organele de inspectie fiscala nu au acordat deductibilitatea sumei de x lei in luna decembrie 2011, care se compune din cheltuieli efectuate la sediul profesional, asa cum au fost mentionate.

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

- comodantul (proprietarul bunului imobil, respectiv X, **avea obligatia legala de a preda comodatarului imobilul in asa stare, incat sa poata fi intrebuinat in scopul prevazut in contract (spatiu de desfasurare a activitatii)** si de a suporta toate acele reparatii necesare, cu exceptia micilor reparatii (reparatii locative) care prin uz sunt in sarcina comodatarului.

Prin urmare, argumentul contestatarei potrivit caruia amenajarea spatiului a fost prevazuta in contract ca obligatie a comodatarului, cata vreme aceste cheltuieli cad in sarcina comodantului (proprietarului), cu atat mai mult cu cat destinatia imobilului in cauza, este si de locuinta a unei persoane fizice X.

- obligatia comodatarului de a intretine imobilul ca un bun proprietar implica obligatia acestuia de a intretine imobilul pe perioada derularii contractului, in stare de intrebuinare, **astfel cum a fost predat**. De aici rezulta obligatia comodatarului de a efectua reparatii mici (locative, de intretinere) spre deosebire de reparatiile capitale si repararea degradarilor provenind din uzul normal al lucrului, care sunt in sarcina comodantului, conform art. 1420 din Codul civil.

Prin urmare, cheltuielile efectuate 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**, in scopul imbunatatirii parametrilor tehnici initiali si al sporii gradului de confort, care conduce in mod direct la majorarea valorii acestui imobil. Mai mult, contribuabila **nu a procedat la repararea**, ci la **inlocuirea** dotarilor imobilului (usi, parchet).

- referitor la cheltuielile cu lucrarile de amenajare, contribuabila nu a depus niciun document din care sa rezulte ca acestea au fost folosite pentru amenajarea sediului profesional, respectiv, contracte incheiate cu prestatorii, devize de lucrari, precum si orice alte documente din care sa rezulte lucrarile efectuate, contravaloarea acestora precum si locul unde acestea au fost efectuate.

- **Din punct de vedere fiscal, pentru bunurile care nu sunt in patrimoniul afacerii (inchiriate, in comodat etc.), nu sunt deductibile decat cheltuielile de intretinere si functionare a bunurilor**, dovedite cu documente, folosite strict in interesul afacerii si nicidecum eventualele cheltuieli utile care sporesc valoarea bunurilor, dar pe care, potrivit practicii judiciare si doctrinei juridice in materie, proprietarul este dator sa le restituie posesorului care le-a facut.

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.

In acest sens, prevederile actelor aditionale la contractul de comodat incheiat in data de 15.12.2006, prin care comodatarul Cabinetul de avocat " X " se obliga fata de comodanta X sa suporte, pe langa cheltuielile de intretinere, si cheltuielile de reamenajare ale imobilului - locuinta de domiciliu sunt **pro causa** si nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, **fiind efectuate in interesul si in folosul personal al proprietarului imobilului - persoana fizica**.

Prin urmare, rezulta ca AFP Sector 2 a stabilit in mod corect ca sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile cu investitiile pentru amenajarea imobilului proprietate personala, folosit ca sediu profesional principal, intrucat acestea nu reprezinta cheltuielile datorate folosintei imobilului (reparatii locative), conform contractului de comodat care, potrivit legii, cad in sarcina comodatarului.

Referitor la cheltuielile cu intretinerea si energia electrica, prin dispozitiile legale invocate in vigoare in anul 2007 sunt precizate in mod expres cheltuielile care pot fi deduse, nefiind permisa extinderea lor prin analogie.

Se retine ca o conditie generala pe care trebuie sa o indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse este de a fi efectuate in interesul direct al activitatii, sa corespunda unor cheltuieli efective si sa fie justificate cu documente, ori din argumentele contribuabilei nu pot fi retinute in conditiile in care prin contractul de comodat incheiat pentru imobilul ce reprezinta atat sediul profesional al Cabinetului de avocat "X " cat si domiciliul doamnei X nu este mentionata cota parte a apartamentului x ce a fost utilizata drept cabinet de avocatura.

Desi exista obligatia legala ca, in cazul unui bun cu folosinta mixta sa se departajeze cheltuielile pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii, contribuabila nu a tinut seama de acest aspect si a considerat cheltuielile cu intretinerea si energia electrica ca fiind deductibile integral la sediul profesional al cabinetului desi acesta era si domiciliul proprietarei imobilului. Motivatia contestatarei precum ca incepand cu anul 2008 a dedus numai $\frac{1}{2}$ din totalul acestor cheltuieli pentru "prudenta", desi ar fi trebuit sa deduca integral aceste cheltuieli nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei in conditiile in care domiciliul doamnei X este acelasi cu al cabinetului, iar faptul ca nu a locuit acolo nu pote fi probat.

In consecinta, avand in vedere si cele retinute si de faptul ca nu a prezentat niciun document care sa justifice modul de departajare al cheltuielilor, organul fiscal a stabilit corect ca fiind nedeductibile in cota de $\frac{1}{2}$ din total cheltuieli, drept pentru care contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

3.4. In ceea ce priveste accesoriile aferente TVA in suma de x lei si accesorii aferente impozitului pe venit in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca contestatara datoreaza accesorii aferente impozitului pe venit si a TVA in suma totala de x lei, in conditiile in care in sarcina contribuabilei s-au retinut ca fiind datorate debitele principale stabilite prin deciziile de impunere contestate.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr.x/.2013, organele de inspectie fiscala au comunicat accesorii aferente TVA in suma de x lei, reprezentand dobanzi/majorari aferente TVA in suma de x lei si penalitati de intarziere in suma de x lei calculate pentru perioada 25.07.2009-28.02.2013, iar prin decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr.x/.2013 au stabilit accesorii aferente impozitului pe venit in suma de x lei din care dobanzi/majorari in suma de x lei si penalitati de intarziere in suma de x lei, calculate pentru perioada 20.12.2008-28.02.2013.

In drept, in ceea ce priveste calcularea accesoriilor sunt incidente prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel:

În ceea ce privește calculul majorărilor de întârziere, până la **30.06.2010** dispozițiile OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată prevăd:

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

"**Art.120** - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare **termenului de scadență** și până la data stingerii sumei datorate inclusiv."

"(7) Nivelul majorării de întârziere este de **0,1%** pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

Începând **cu data de 1 iulie 2010**, sunt incidente prevederile art. 119, art. 120 și art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, modificate prin art. I, pct. 9 din O.U.G. [nr. 39/2010](#):

"**Art. 119** - (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.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează majorări de întârziere pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(...)

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de **0,05%** pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

"**Art.120¹**- (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."

Alineatul (7) al art.120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată a fost modificat prin punctul 2 din O.U.G. nr. 88/2010 începând cu 01.10.2010, astfel:

"(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de **0,04%** pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă ca obligațiile fiscale accesorii în sumă de x lei au fost calculate astfel:

-x lei asupra debitului în suma de x lei reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr.x/2013;

- x lei asupra debitului în suma de x lei reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar de plată prin decizia nr. x/2013.

Avand in vedere că stabilirea în sarcina contestatoarei de accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar la plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar întrucât în ceea ce privește debitele de natura impozitului pe venit și a taxei pe valoarea adăugată stabilite prin deciziile de impunere nr.x/.2013 și nr.x/.2013 au fost respinse ca neintemeiate în conformitate cu cele retinute la pct.3.1. și pct.3.2. din prezenta decizie, coroborat cu principiul de drept „*accessorium sequitur principale*” potrivit caruia accesoriul urmează principalul, se vor aplica și pentru acest capat de cerere prevederile art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, și se va respinge ca neintemeiată și pentru suma de x lei cu titlu de majorări/dobânzi și penalități de întârziere.

3.5. Referitor la suma de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată

Cauza supusa solutionarii este dacă suma de x lei reprezentand TVA trebuia luata in considerare de organul fiscal ca fiind TVA deductibila in conditiile in care contestata nu a declarat-o organului fiscal, iar pe de alta parte desi solicita luarea in considerare nu probeaza ca este aferenta activitatii.

In fapt, prin decizia de impunere nr.x/.2013, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina Cabinetului de avocat " X " TVA suplimentara de plata in suma totala de x lei reprezentand TVA in suma de x lei și accesorii aferente in suma de x lei. TVA suplimentara de plata in suma de x lei a fost stabilita prin neacceptarea la deducere in perioada 2008-2012 a sumei de x lei reprezentand TVA și majorarea TVA colectata pe aceeași perioada cu suma de x lei.

Contestatarea considera ca organul fiscal nu a luat in considerare la stabilirea TVA suplimentara de plata in suma de x lei, respectiv nu a diminuat -o cu TVA aferenta unor facturi neinregistrate in decontul de TVA.

In drept, art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală republicată prevede:

„(1) Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriiilor aferente acestora.

(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspekție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspekției fiscale;

- f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;
- g) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;
- h) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;
- i) efectuarea de investigații fiscale potrivit alin. (2) lit. a);
- j) aplicarea de sancțiuni potrivit prevederilor legale;
- k) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal. “

Din raportul de inspectie fiscala existent la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

- pentru anul 2008 contestatara a inregistrat in jurnalul de cumparari suma de x lei, pentru anul 2009 a inregistrat suma de x lei si pentru anul 2011 a inregistrat suma de x lei;
- in urma inspectiei fiscale a fost acordat drept de deducere astfel:
 - in anul 2008- x lei, diferenta 0 lei;
 - in anul 2009- x lei, diferenta x lei (combustibili);
 - in anul 2011- x lei, diferenta x lei (combustibili).

Fata de cele prezentate rezulta ca asa cum se precizeaza in raportul de inspectie fiscala nr. x/.2013 a fost efectuata verificarea achizițiilor consemnate in jurnalul de cumparari si nu raportat la decontul de TVA. Oricum contestatara are obligatia de a inregistra in decontul de TVA datele ce sunt preluate din jurnalul de cumparari.

Prin declaratia data la incheierea inspectiei fiscale in data de 21.02.2013 rezulta ca doamna x a pus la dispozitia organului de inspectie fiscala toate documentele si raspunde de exactitatea, realitatea si legalitatea acestora. La cap. VI din RIF nr. x/.2013 este analizat punctul de vedere al contribuabilei cu privire la inspectia fiscala.

Prin contestatia formulata se precizeaza ca organul de inspectie fiscala trebuia sa-i ia in considerare pentru anul 2008 - x lei, pentru anul 2009 - x lei si pentru anul 2011 - x lei, prezentand in sustinerea contestatiei situatii centralizatoare privind TVA fara a fi identificate in detaliu care sunt achizițiile efectuate, ce reprezinta acele achizitii, motivele de fapt si de drept pentru care acele achizitii sunt deductibile, respectiv sunt aferente activitatii desfasurate. Ori, art.206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata prevede urmatoarele:

“Art.206 -(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;
 - b) obiectul contestației;
 - c) **motivele de fapt și de drept;**
 - d) **dovezile pe care se întemeiază;**
- (...)”.

In speta devin incidente si dispozitiile art.213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede:

“Art.213 - (1) În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii.”

Fata de cele prezentate organul de solutionare a contestatiilor nu se poate substitui contestatarului cu privire la acest capat de cerere, in conditiile in care desi reclama faptul ca organul de inspectie fiscala trebuia sa-i ia in considerare si sumele nedecarate nu prezinta documente ce probeaza aceste achizitii si nici nu-si argumenteaza in fapt si in drept deducerea acestora, motiv pentru care contestatia se va respinge ca nemotivata si nesustinuta cu documente.

3.6. Referitor la capatul de cerere privind cheltuielile in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii se poate pronunta pe fondul cauzei, in conditiile in care suma de x lei nu a fost identificata in decizia nr.x/2013 ca fiind cheltuiala nedeductibila la stabilirea impozitului pe venit.

In fapt, contestatara arata ca suma de x lei reprezinta contravaloarea a doua etajere si o scara si constituie cheltuieli deductibile la stabilirea venitului impozabil pe motiv ca la data achizitiei cabinetul se identifica cu CNP-ul avocatului titular, codul de inregistrare fiscala fiind atribuit numai in 08.02.2007, dar fara sa precizeze perioada in care sunt deductibile, sa identifice aceste bunuri prin facturile cu care au fost achizitionate.

Din continutul deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr.x/.2013 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. x/.2013 reiese ca organele de inspectie fiscala nu au reintregit venitul impozabil cu suma de x lei, nefiind luata in calcul la stabilirea impozitului pe venit suplimentar de plata pe perioada 08.02.2007-31.12.2011.

In drept, art.205 alin.(1) si art.206 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

“Art.205 -(1) Împotriva titlului de creanta, precum si împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu înlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în conditiile legii.”

(2) Este indreptatit la contestatie numai cel care considera ca a fost lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.(...)”.

Art.206 -(2) Obiectul contestatiei îl constituie numai sumele si masurile stabilite si înscrise de organul fiscal în titlul de creanta sau în actul administrativ fiscal atacat, (...).”

coroborat cu prevederile pct.11.1, lit.c) din OPANAF nr.450/2013 privind care stipuleaza:

“ Contestatia poate fi respinsa ca:

(...)

c)- fiind fara obiect, in situatia in care sumele si masurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat (...).”

Se retine ca suma contestata de x lei nu reprezinta cheltuiala nedeductibila stabilita de organele de inspectie fiscala, diferenta nefiind individualizata prin titlul de creanta atacat, respectiv decizia de impunere nr.x/.2013, prin urmare, fata de prevederile legale susmentionate urmeaza sa se respinga contestatia pentru acest capat de cerere ca fiind fara obiect.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 48 alin.(1), alin.(4), alin.(7), art.83, art.145, art.146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.37, pct.38 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 21, art.22, art.23, art.91, art.93, art.98, art.110, art.119, art.120 si art.120¹,art. 205 alin. (1), art.206 alin. (2),art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, pct.11.1, lit.c) din OPANAF nr.450/2013

DECIDE

1.Respinge contestatia formulata de doamna X impotriva Deciziilor de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr.x/.2013 si nr.x/.2013 prin

care Administratia Finantelor Publice sector 2 a stabilit obligatia de plata in suma totala de x lei.

2. Respinge ca nemotivata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de doamna X pentru suma de x lei, respectiv TVA deductibila.

3. Respinge ca fiind fara obiect contestatia formulata de doamna X pentru suma de x lei, respectiv cheltuieli deductibile.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.