



Ministerul Finanțelor Publice

Agentia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice
a Județului Vâlcea



Str. General Magheru nr. 17
Râmnicu Vâlcea
Tel : +0250 737777
Fax : +0250 737620
e-mail : date.valcea.vl@mfinante.ro

DECIZIA NR. din2010

privind modul de soluționare a contestației formulate de Cabinet Avocat XX din Ramnicu Valcea , înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. ... din2010, completată sub nr. ... din2010 .

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Valcea cu adresa nr. .../...2010 asupra contestației formulate de **Cabinet Avocat XX din Ramnicu Valcea** înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice sub nr. ... din ...2010 și completata sub nr. ...07.2010.

Contestația are ca obiect suma de ... lei, stabilită prin decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, pe anul 2007, 2008 si 2009 nr. ./ ...2010 și Raportul de inspecție fiscală nr. .../ ...2010, anexa la aceasta, comunicate la data de...2010, conform confirmării de primire existența la dosarul contestației, reprezentând :

- lei impozit pe venit anual ;
- .. lei accesorii aferente impozitului pe venitul anual .

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală .

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209, alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de **Cabinet Avocat XX** înregistrată sub nr. .. din ...2010 și completata sub nr. .. din ...2010 având ca obiect suma de ... lei.

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

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei s-au constatat următoarele:

A. Cabinet Avocat XX formulează contestația împotriva deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.../2010 pe anul 2007, 2008 si 2009, emisă ca urmare a Raportului de inspecție fiscală nr. ...06.2010 motivând următoarele :

Petentul arata că are încheiate cu familia A....., contracte de comodat :

1. **contract de comodat** cu titlu gratuit pentru spațiul în care își desfășoară activitatea, ce reprezintă 50% din apartamentul familiei, în care se specifică suportarea cheltuielilor de întreținere lunară în totalitate pentru partea cedată prin contract;

2. **contract de comodat** pentru autoturismul marca OPEL cu nr. VL, în proporție de 100%, pentru folosirea exclusivă în activitatea de avocatură, cu condiția suportării integrale a tuturor costurilor privind funcționarea, întreținerea și repararea acestuia.

Petentul menționează de asemenea, că are încheiate contracte abonamente în numele cabinetului cu operatorii de telefonie mobilă Vodafone și Cosmote, pentru care primește facturi în nume propriu.

Petentul arată că în exercitarea funcției de avocat a fost încheiată asigurarea pentru activitatea profesională în avocatură și cea de conducător auto.

Petentul precizează că în raportul de expertiză care i-a fost comunicat a constatat că o parte din cheltuielile enumerate mai sus au fost total omise sau parțial acceptate pentru deducere, fapt cu care nu este de acord, deoarece aceste cheltuieli au fost efectuate de către Cabinetul de avocatură exclusiv pentru desfășurarea activității în arealul Tribunalului Vâlcea, Curtea de Apel Pitești, Inalta Curte de Casație și Justiție, precum și alte judecătorii și tribunale de pe teritoriul țării.

Petentul precizează că în perioada verificată cabinetul și-a achitat toate obligațiile fiscale la timp și în totalitate în conformitate cu deciziile de plată primite de la AFP Rm. Vâlcea.

Petentul arată că pentru anul 2007 din totalul cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă în sumă de ... lei, a înregistrat ca și deductibile cheltuieli în suma de .. lei, reprezentând : energie electrică (..), telefon (.. lei), obiecte de inventar (.. lei), birotica și consumabile auto (.. lei).

Pentru anul 2008, petentul susține că echipa de control constată în mod eronat venituri din onorarii în sumă de ... lei în loc de ... lei.

De asemenea, petentul arată că din totalul cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă în anul 2008 în sumă totală de .. lei, a înregistrat ca și deductibile cheltuieli în suma de .. lei, reprezentând : telefon (.. lei), benzină (.. lei), birotica și consumabile auto (.. lei).

Petentul arată că pentru anul 2009 din totalul cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă în sumă de .. lei, a înregistrat ca și deductibile cheltuieli în suma de .. lei, reprezentând : telefon (.. lei), birotica și consumabile auto (... lei).

Față de cele arătate, petentul solicită reanalizarea diferențelor mari dintre evidența contabilă și situația aprobată în baza documentelor înregistrate în contabilitate, a contractelor de comodat încheiate cu familia A...., a contractelor încheiate direct cu furnizorii de telefonie mobilă și a altor acte încheiate de cabinet în nume propriu.

B. Din actele contestate, rezultă următoarele :

CABINET AVOCAT XX are sediul social și locul de desfășurare a activității în RamnicuVâlcea str. ... nr. ..., bl. .. sc. ..., et. 4, ap. 12, jud. Valcea și funcționează în baza Deciziei Baroului Avocaților Vâlcea nr. ../ 23.10.2006 având codul de înregistrare fiscală/ 01.01.2007.

Contribuabilul a facut obiectul unei inspectii fiscale pe perioada 01.01.2007 - 31.12.2009 in conformitate cu prevederile Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, OMF nr. 1040/ 2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de

către persoane fizice care au calitatea de contribuabil, ale caror constatari s-au materializat prin raportul de inspectie fiscala nr. .../ ...06.2010 si decizia de impunere/...06.2010 din care au rezultat urmatoarele :

In perioada verificata 2007-2009, contribuabilul a declarat un venit net in suma de .. lei cu un impozit aferent in suma de .. lei pentru care au fost emise anual de organele fiscale teritoriale decizii de impunere.

Ca urmare a inspectiei fiscale efectuate a rezultat o baza impozabila suplimentara in suma de .. lei (.. + .. + ..) pentru care s-a stabilit o diferenta de impozit pe venit anual in suma de .. lei (.. + ..+ ...) :

- suma de ... lei, reprezinta venituri nedeclareate de contribuabil (venituri înregistrate în registrul de încasări și plăți pe anul 2007 în sumă totală de ... lei față de ... lei declarate de operatorul economic) incalcindu-se prevederile art.48 alin2) lit.a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal;

- suma de ... lei, reprezintă cheltuieli înregistrate în evidența contabilă reprezentind achiziția unui mijloc fix - laptop - în anul 2007 în care a fost achiziționat, nerespectându-se prevederile legale privind amortizarea mijloacelor fixe, art. 7 lit.i din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

- suma de ... lei reprezinta diferența rezultată din adunarea și declararea eronată a cheltuielilor înregistrate de operatorul economic în registrul de încasări și plăți pe anul 2008 ;

- suma de ... lei cheltuieli nedeductibile pe anul 2008 , reprezentând 50% din totalul cheltuielilor cu telefon, abonament RDS, benzină - cheltuieli cu folosință mixtă, pentru desfășurarea activității și în scop personal, nerespectându-se regulile privind deductibilitatea cheltuielilor încălc art. 7 lit.i din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

- suma de .. lei reprezinta venituri nedeclareate de contribuabil in anul 2009 (venituri înregistrate în registrul de încasări și plăți în sumă totală de .. lei față de veniturile declarate de operatorul economic in suma de .. lei) incalcindu-se prevederile art.48 alin2) lit.a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal;

- suma de .. lei reprezinta diferența în plus rezultată din declararea eronată a cheltuielilor înregistrate de operatorul economic în registrul de încasări și plăți pe anul 2009;

- suma de ... lei cheltuieli nedeductibile, reprezentând cheltuielile cu benzina, înregistrate după data de 01.05.2009 nefiind respectate prev. art. 7 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru diferenta suplimentara de impozit pe venit s-au calculat accesorii in suma de 496 lei .

II. Luând în considerare datele avute în vedere de organele de impunere, motivația invocată de petent, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea, este investită să se pronunțe dacă suma de lei, reprezentând diferența de impozit pe venit pe anul 2007, 2008 și 2009 în suma de ... lei și majorările de întârziere aferente în suma de .. lei este legal datorată de Cabinet Avocat XX.

Urmare inspectiei fiscale, s-a stabilit o diferență de venit net anual in sumă totală de .. lei, din care : pentru anul 2007 suma de ... lei, pentru anul 2008 suma de .. lei, pentru anul 2009 suma de ... lei astfel:

1. O diferență de venit net anual în suma de ... lei ca urmare a următoarelor influențe :

a. operatorul economic a înregistrat în evidența venituri și cheltuieli, pe care însă nu le-a declarat în totalitate sau acestea au fost declarate eronat, organul de inspecție stabilind o diferență de venit net în sumă totală de ... lei;

b. operatorul economic a achiziționat un mijloc fix (laptop) pe care l-a înregistrat în evidența contabilă pe cheltuieli la valoarea întreaga de achiziție (... lei), organul de inspecție fiscală stabilind diferența de venit net suplimentară în același cuantum;

c. operatorul economic a înregistrat în evidența contabilă, după data de 01.05.2009, cheltuieli cu combustibilul (benzină), pentru care organul de inspecție nu a acordat deductibilitate la calculul venitului net anual, stabilind diferență de venit net în sumă de ... lei;

2. O diferență de venit net în sumă de ... lei reprezentând 50% din valoarea utilităților cu folosință mixtă pentru care nu s-a acordat drept de deducere la calculul venitului net

Prin contestația formulată petentul susține că în raportul de expertiză care i-a fost comunicat a constatat că o parte din cheltuielile enumerate mai sus au fost total omise sau parțial acceptate pentru deducere, fapt cu care nu este de acord, deoarece aceste cheltuieli au fost efectuate de către Cabinetul de avocatură exclusiv pentru desfășurarea activității în arealul Tribunalului Vâlcea, Curtea de Apel Pitești, Înalta Curte de Casație și Justiție, precum și alte judecătoria și tribunale de pe teritoriul țării.

Față de cele arătate, petentul solicită reanalizarea diferențelor mari dintre evidența contabilă și situația aprobată în baza documentelor înregistrate în contabilitate, a contractelor de comodat încheiate cu familia A... a contractelor încheiate direct cu furnizorii de telefonie mobilă și a altor acte încheiate de cabinet în nume propriu.

Având în vedere influențele fiscale prezentate anterior, dispozițiile legale avute în vedere de organele de inspecție fiscală, actele și documentele existente la dosarul cauzei și susținerile petentului, organele de soluționare rețin următoarele :

1. În ceea ce privește diferența de venit net anual stabilit suplimentar în sumă totală de ... lei din care : pentru anul 2007 suma de .. lei (.. + venituri declarate eronat + .. lei achiziție mijloc fix) pentru anul 2008 suma de .. lei (cheltuieli declarate eronat) și pentru anul 2009 suma de .. lei (.. lei venituri declarate eronat + .. lei cheltuieli declarate eronat + .. lei cheltuieli cu combustibilul înregistrate după data de 01.05. 2009)

Cauza supusă soluționării este dacă organele de soluționare se pot pronunța pe fondul cauzei în condițiile în care măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală au la baza temeiuri legale eronate sau incomplete.

In fapt,

a) Referitor la diferența de bază impozabilă în suma de .. lei din care : .. lei diferențe de venituri (.. lei venituri 2007 + .. lei venituri an 2009) și .. lei diferențe cheltuieli (.. lei pe anul 2008 și ... lei pe anul 2009)

Pentru anul 2007 și anul 2009, organul de inspecție fiscală a constatat că operatorul economic prin declarația nr. ../ ...2008 și nr. .. 14.05.2010 nu a declarat veniturile în suma de .. lei (... + ...) înregistrate în registrul de încasări și plăți.

Similar, pentru anul 2008 și 2009, organul de inspecție fiscală a constatat că operatorul economic prin declarația nr. ../...05.2009 și nr. ../..05.2010 a declarat eronat cheltuielile înregistrate în registrul de încasări și plăți, cu suma de ... lei (.. + ..) .

Pentru fapta constatată, prin decizia de impunere nr. ../...06.2010 care face obiectul cauzei, organele de inspecție fiscală au indicat ca și temei de drept prevederile art. 48 alin.2 litera a) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, care menționează ca : " Venitul brut cuprinde sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natura din desfășurarea activității ".

Având în vedere însă că petentul a înregistrat în evidența veniturile și cheltuielile respective, însă nu le-a declarat în totalitate sau acestea au fost declarate eronat, se reține că temeiul de drept indicat de inspecția fiscală nu este aplicabil faptei constatate, în speță fiind aplicabile dispozițiile OG92/2003 rep, privind Codul de procedură fiscală astfel :

Art.85, alin.1 lit a din OG92/2003 rep, privind Codul de procedură fiscală, republicat la data de 31.07.2007 precizează ca impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc :

"a) **prin declarație fiscală**, în condițiile art. 80 alin. (2) și art. 84 alin. (4);[..]"

Art. 94, alin.1 și 3 lit. b din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală precizează :

" (1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea bazelor de impunere, **a legalității și conformității declarațiilor fiscale**, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată, precum și a accesoriilor aferente acestora.

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor specifice inspecției fiscale prevăzute la alin.2 organul de inspecție fiscală va proceda la :[...] b) verificarea concordanței dintre datele din *declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului* "

Potrivit prevederilor legale menționate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală trebuie să procedeze la verificarea corectitudinii și legalității declarațiilor fiscale depuse de operatorul economic comparativ cu datele din evidența contabilă a acestuia .

Relativ la Forma și conținutul declarației fiscale, **art. 80 alin (1) - (3) din OG 92/2003 rep la data de 26.09.2005 privind Codul de procedura fiscală** stipulează :

"(1) Declarația fiscală se întocmește prin completarea unui formular pus la dispoziție gratuit de organul fiscal.

(2) În declarația fiscală contribuabilul trebuie să calculeze cuantumul obligației fiscale, dacă acest lucru este prevăzut de lege.

(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.[...]"

Aceleși prevederi legale au fost preluate prin *art. 82 din OG 92/2003 republicată* la data de 31.07.2007 privind Codul de procedura fiscală .

Deasemenea, **art. 83, alineat 1 lit.a) din OG 92/2003 rep la data de 26.09.2005** privind Codul de procedura fiscală, stipulează referitor la stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, următoarele :

"(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel :

a) **prin declarație fiscală**, în condițiile art. 80 alin. (2) și art. 84 alin. (4);[....]"

b) Referitor la diferența în suma de .. lei reprezentând cheltuieli de achiziție mijloc fix pe anul 2007

Pentru anul 2007, organul de inspecție fiscală a constatat că petentul a achiziționat un mijloc fix (laptop) pe care l-a înregistrat în evidența contabilă pe cheltuieli la valoarea întreaga de achiziție în suma de

În decizia de impunere nr. .../...06.2010 pentru anul 2007, organele de inspecție fiscală au apreciat că operatorul economic avea obligația să înregistreze achiziția la mijloace fixe și să deducă cheltuielile ulterioare, pe calea amortizării, neacordând drept de deducere a sumei de .. lei având în vedere dispozițiile art.7 lit i din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal, citată la punctul 4.3 Temei de drept, astfel :

"art. 7 lit. i) din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal [...] art. 7 Nu sunt cheltuieli deductibile : i) cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a drepturilor amortizabile din Registrul inventar".

Analizând temeiul de drept indicat, se constată că art. 7 din Legea nr. 571/ 2003 se referă la Definiții ale unor termeni comuni utilizați în Codul fiscal și nicidecum la deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea.

În realitate este vorba de alin (7) lit i al art. 48 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal valabilă pentru anul 2007.

Mai mult decât atât, în componenta cheltuielilor recunoscute de organul de inspecție fiscală în perioada verificată, rezultă că a fost avută în vedere cheltuielile cu amortizarea mijlocului fix în cauza respectiv : .. lei pe anul 2007, .. lei pe anul 2008 și .. lei pe anul 2009.

În aceste condiții, având în vedere diferențele de bază impozabilă stabilite de organele de inspecție fiscală pe perioada verificată și respectiv influențele fiscale explicitate de acestea se reține că acestea nu corespund cu situația în analitic așa cum apare prezentată .

Astfel spre exemplu pentru anul 2007, se constată că petentul a declarat cheltuieli în suma de ... lei iar organele de inspecție au constatat cheltuieli în suma de ... lei, diferența în suma de ... lei reprezentând cheltuielile de achiziție ale mijlocului fix în discuție.

Analizând însă în analitic cheltuielile deductibile explicitate de organele de inspecție fiscală, (pag.2 din Raportul de inspecție fiscală) se constată că printre acestea apare și amortizarea laptopului în cauza, în suma de .. lei.

C) Referitor la cheltuielile cu combustibilul în suma de .. lei înregistrate în anul 2009

În anul 2009, organul de inspecție fiscală a constatat că petentul a înregistrat în evidența contabilă, după data de 01.05.2009, cheltuieli cu combustibilul (benzină) în suma de ... lei, apreciind că acestea sunt cheltuieli nedeductibile la calculul venitului net anual.

În decizia de impunere nr. .. din ..2010, pentru anul 2009, la punctul 4.3 Temei de drept, în justificarea măsurii dispuse, organele de inspecție fiscală au precizat dispozițiile : **"art. 7 din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal [...] art. 7) Nu sunt cheltuieli deductibile : 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**

aiba mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând si scaunul soferului, aflate în proprietatea sau în folosinta contribuabilului, cu exceptia situatiei în care vehiculele se înscriu în oricare dintre urmatoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: interventie, reparatii, paza si protectie, curierat, transport de personal la si de la locul de desfasurare a activitatii, precum si vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenti de vânzari si de agenti de recrutare a foreti de munca;

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

3. vehiculele utilizate pentru închirierea catre alte persoane, inclusiv pentru desfasurarea activitatii de instruire în cadrul scolilor de soferi.”

Analizând temeiul de drept indicat in fundamentarea masurii dispuse, se constata că **art. 7** din Legea nr. 571/ 2003 se referă la **definiții ale unor termeni comuni** și nu la deductibilitatea *cheltuielilor privind combustibilul*, in realitate fiind vorba de dispozitiile art.48 alin (7) lit.l din acelasi act normativ.

În drept,

Dispozitiile OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala coroborat cu dispozitiile Ordinului MEF 149/10.05.2007 privind aprobarea formularului "Decizie de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente în mod individual si/sau într-o forma de asociere".

Art. 43 , alin. (2), lit e si f din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala precizeaza elementele obligatorii pe care actul administrativ fiscal trebuie să le contina, astfel :

“ Actul administrativ fiscal cuprinde urmatoarele elemente :[...]

e) motivele de fapt;

f) *temeiul de drept*; [...]"

În acest sens, OMFP nr. 149/2007 privind aprobarea formularului "Decizie de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente în mod individual si/sau într-o forma de asociere", modificat la data de 27.08.2007 de Ordinul 1046, la Anexa 4 din Instrucțiunile de completare a formularului precizează :

" 4. Date privind creanta fiscala:"

4.2. "Motivul de fapt": se va înscrie detaliat modul în care contribuabilul a efectuat si a tratat din punct de vedere fiscal o operatiune cu influenta în veniturile sau cheltuielile înscrise în registrul de încasari si plati sau ca urmare a unor operatiuni neevidentiate în acesta, cu prezentarea consecintei fiscale.

4.3. "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevazute de lege. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligatia fiscala principala, cât si pentru accesoriile calculate la aceasta."

Potrivit prevederilor legale invocate anterior, se reține că în decizia de impunere, pentru debitul suplimentar reprezentand impozit pe venit si care reprezintă titlu de creanță susceptibil de a fi contestat, trebuie înscris *detaliat* modul în care contribuabilul a efectuat si a tratat din punct de vedere fiscal operatiunile cu influenta fiscala, precum si

prezentarea consecințelor fiscale, **actul normativ, articolul, celelalte elemente prevăzute de lege.**

Așa cum s-a arătat anterior, în Decizia de impunere nr. .../...06.2010, privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, la pct.4.3 Temeiul de drept, ***nu apare înscris temeiul de drept corespunzător faptei constatate ori acesta este indicat greșit.***

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală aveau obligația precizării în decizia de impunere, temeiul de drept corespunzător faptei constatate

Față de considerentele prezentate anterior organele de solutionare se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra stabilirii diferenței de venit net în sumă totală de ... lei (... + ... +) motiv pentru care se va dispune aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din OG 92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală, prin care se stipulează :

“ (3) Prin decizie se poate desființa total sau partial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare. [...]”

La pronunțarea unei atare soluții, s-au avut în vedere dispozițiile punctului 12.6 din Instrucțiunile de aplicare a titlului. IX din OG 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscal, aprobate prin Ordinul nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, care menționează:

" În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare."

2. În ceea ce privește măsura de neacordare a deductibilității cheltuielilor în sumă de ... lei reprezentând 50% din totalul cheltuielilor cu folosință mixtă (telefon, abonament RDS, benzină).

Cauza supusa solutionarii este dacă organele de solutionare se pot pronunța asupra legalității măsurii dispuse de neacordare a deductibilității cheltuielilor cu folosință mixtă (în intersul afacerii și scop personal) în condițiile în care constatările organelor de inspecție cât și susținerile petentului sunt ambigui și nesusținute cu documente.

În fapt,

Pentru anul 2008, organele de inspecție fiscală au constatat că petentul a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu utilitățile la valoarea totală a acestora , reprezentând cheltuieli cu telefon, abonament RDS, benzină, acestea fiind de fapt cheltuieli cu folosință mixtă, obiectul contractului de comodat în cauză reprezentând jumătate din apartamentul situat în Rm. Vâlcea, ... nr. ..., bl. ..., sc. B, ap. 12.

În drept,

Punctul 43, litera e) din Ordinul Nr. 1040 din 8 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

"43. Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

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; (...)"

Față de prevederile legale invocate se reține că 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, etc.

Totodată speței în cauză îi sunt aplicabile prevederile art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

"(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**; [...]

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

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

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

Pct. 37 din Normele metodologice date în aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, precizează :

"37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor [art. 48](#) alin. (4) - (7) din Codul fiscal.

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

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;

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

c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite."

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezultă că sunt deductibile fiscal numai acele cheltuieli care sunt efectuate în interesul direct al activității, respectiv pentru realizarea veniturilor, sunt înregistrate corect în evidența contabilă și care sunt justificate cu documente.

Se reține că prima condiție generală pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt **să fie efectuate în interesul direct al activității.**

Analizând decizia de impunere care face obiectul contestației, se reține că organul de inspecție fiscală stabilește un quantum al cheltuielilor nedeductibile în procent de 50% la nivelul sumei de .. lei aferent cheltuielilor cu abonament RDS, telefon, benzină.

Pe de altă parte, prin raportul de inspecție fiscală organul de inspecție fiscală detaliază această proporție a cheltuielilor nedeductibile avute în vedere în decizie doar pentru "utilități" fiind 50%, restul, adică: abonament RDS, telefon, benzină, nu se reține dacă și sumele aferente acestora, acceptate la deductibilitate de organele de control, sunt în proporție de 50%.

Aditionând sumele respective, se constată că acestea sunt în quantum de .. lei, dar când se face referire la neacordarea deductibilității aferente a 50% din totalul acestor cheltuieli, organele de inspecție fiscală precizează suma de .. lei.

Se constată astfel neconcordanță în ceea ce privește situația de fapt prezentată și concluziile organelor de inspecție fiscală care au determinat majorarea bazei impozabile și stabilirea în consecință a impozitului aferent.

Mai mult decât atât, deși se precizează în conținutul Raportului de Inspectie Fiscala că utilitățile (abonament RDS, telefon, benzină) au fost determinate în proporție de 50%, nu există un calcul detaliat, fondat pe documente și structurat pe fiecare categorie de cheltuieli, și nici nu există vreă anexă din care să rezulte astfel de informații.

Așadar, din documentele existente la dosarul contestației, precum și din situația de fapt prezentată, organele de soluționare rețin că nu rezultă în mod detaliat și clar situația de fapt astfel încât să se susțină legalitatea măsurii de neacordare a deductibilității acestor cheltuieli având în vedere temeiul de drept prezentat, respectiv : ***"în cazul utilizării bunurilor cu folosință mixtă (pentru afacere și în scop personal), cheltuiala deductibilă determinându-se, după caz, proporțional cu: numărul de kilometri parcurși în interes de afacere; numărul de metri pătrați folosiți în interes de afacere; etc."***

Astfel, nu sunt identificate cheltuielile cu utilitățile corespunzător numărului de metri folosiți în interes de afacere și în interese personale din imobilul apartament, în baza contractului de comodat încheiat între familia A.... în calitate de comandanți și Cabinetul de avocatură XX, în calitate de comodatari, neexistând la raportul de inspecție fiscală nici o anexă întocmită în acest sens care să susțină constatările organelor de inspecție fiscală.

De asemenea, relativ la cheltuiala cu benzina, pentru care legiuitorul a prevăzut admiterea la deducere a acesteia în funcție de numărul de kilometri parcurși, nici aceasta nu poate fi delimitată în quantumul stabilit de organul de control, întrucât nu există documente invocate în acest sens (bonurile fiscale în baza cărora a fost înregistrat combustibilul în evidență) sau vreun calcul detaliat prezentat în conținutul raportului de inspecție fiscală.

Referitor la acest din urmă aspect, potrivit Punctului de vedere privind soluționarea contestației, aflat la dosarul cauzei, pentru cheltuielile cu benzină au fost prezentate bonuri fiscale fără a se menționa pe verso numărul de înmatriculare al autoturismului și fără să se justifice kilometri parcurși în interesul activității prin ordin de deplasare.

Mai mult decât atât, având în vedere contractul de comodat încheiat la data de 01.11.2006, anexat la contestație de petent, se reține că obiectul contractului îl constituie autoturismul marca OPEL cu număr de înregistrare VL ... care se dă în folosință gratuită comodatariului, în speță Cabinet de Avocatură XX, având înscris la rubrica DURATA CONTRACTULUI următoarele :

" Folosința a jumătate din apartament se dă pe o perioadă nedeterminată".

Față de aceste aspecte, organele de solutionare apreciaza ca obiectul și durata contractului de comodat in cauza , astfel cum sunt prezentate de către autorii lor, sunt ambigui.

Totodată, prin contestația formulată petentul arată că pentru anul 2007 din totalul cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă în sumă de .. lei, a înregistrat ca și deductibile cheltuieli în suma de .. lei, reprezentând : energie electrică (.. lei), telefon (.. lei), obiecte de inventar (.. lei), birotica și consumabile auto (.. lei).

De asemenea, pentru anul 2008 petentul arată că din totalul cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă în anul 2008 în sumă totală de .. lei, a înregistrat ca și deductibile cheltuieli în suma de .. lei, reprezentând : telefon (.. lei), benzină (.. lei), birotica și consumabile auto (.. lei), iar pentru anul 2009 din totalul cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă în sumă de .. lei, a înregistrat ca și deductibile cheltuieli în suma de .. lei, reprezentând : telefon (.. lei), birotica și consumabile auto (... lei).

Față de cele susținute petentul nu probează cu vreun document, nici in timpul inspectiei fiscale, nici cu ocazia contestatiei, și, mai mult, cifrele invocate de acesta nu corespund nici cu cele inscrise in declaratiile privind impozitele si taxele datorate la bugetul de stat depuse de acesta sub semnatura la organul fiscal teritorial și nici cu cele constatate si consemnate de inspectia fiscala.

Concluzionând, organele de solutionare, rețin că atât constatările organelor de inspectie cât și susținerile petentului privind măsura de neacordare a deductibilității cheltuielilor cu folosință mixtă (in intersul afacerii și scop personal) atât pentru spațiul in cauza cât și pentru autovehicul, ambele deținute in folosință gratuită de petent în baza contractelor de comodat, sunt ambigue și nu sunt susținute cu documente.

Așadar, organele de solutionare se află in imposibilitatea stabilirii legalității măsurii de neacordare a deductibilității acestor cheltuieli, motiv pentru care se va dispune aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din OG 92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală, prin care se stipulează :

“ (3) Prin decizie se poate desființa total sau partial actul administrativ atacat, situație în care urmează sa se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare. [...]”

IN CONCLUZIE,

Avind in vedere situatia de fapt si de drept precum si considerentele retinute anterior la punctele 1 si 2 , pe cale de consecinta rezulta ca debitul suplimentar in suma de .. lei reprezentind diferenta de impozit pe venit stabilit pe anul 2007-2009 prin decizia de impunere nr. ../....2010 si raportul de inspectie fiscala nr.. anexa la aceasta este incerta asupra carora organele de solutionare urmeaza sa se pronunte in consecinta cu aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din OG 92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală.

3. Referitor la accesoriile în sumă de .. lei aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar pentru anul 2007, anul 2008 și anul 2009 în sumă totală de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt datorate în condițiile în care potrivit considerentelor prezentate mai sus, debitul care le-a generat este incert .

În fapt, potrivit deciziei de impunere, organele de control au calculat în sarcina petentului accesorii în sumă totală de ... lei, astfel :

- ... lei majorări de întârziere calculate pentru diferența de impozit pe venit net în sumă de ... lei stabilită suplimentar pentru anul 2007, pentru perioada 19.08.2008 - 04.06.2010;

- ... lei majorări de întârziere calculate pentru diferența de impozit pe venit net în sumă de 574 lei stabilită suplimentar pentru anul 2008, pentru perioada 10.08.2009 - 04.06.2010.

Având în vedere faptul că majorările de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale" și întrucât potrivit considerentelor reținute anterior, s-a reținut ca incert debitul stabilit în sumă totală de ... lei, pe cale de consecință și accesoriile în sumă de ... lei trebuie reanalizate odata cu debitul care le generează .

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art. 205 alin 1 ,art. 209 alin (1) lit. a, art. 213 alin (1) , art. 216 alin. 3 din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală republicat la 31.07.2007, pct. 12.6 din OMFP nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat se :

D E C I D E :

Desființarea în totalitate a Deciziei de impunere nr. .../ ...06.2010 pentru anul 2007, anul 2008 și anul 2009 și a Raportului de inspecție fiscală nr. ./ ...06.2010, anexă la aceasta, emise pentru **Cabinet Avocat XX** pentru suma totală de ... lei reprezentând : ... lei diferență de impozit pe venit net anual stabilită suplimentar și ... lei accesorii aferente impozitului pe venitul anual și refacerea acestora potrivit considerentelor reținute în cuprinsul deciziei astfel pronunțate.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 6 luni de la comunicare .

DIRECTOR EXECUTIV,