

DECIZIA nr.14 din 24.01. 2007

privind solutionarea contestatiei formulata de doamna X, titulara **CIA-”X”**, inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata cu adresa nr. de catre Administratia Finantelor Publice sector 3, cu privire la contestatia formulata de doamna avocat **X**, titulara Cabinetului individul de avocat “X” cu sediul in

Obiectul contestatiei, remisa prin posta la data de **24.07.2006** si inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. , completata cu adresa inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. , il constituie urmatoarele acte administrative fiscale:

- Decizia de impunere anuala pentru persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anul 2003 nr. , prin care s-a stabilit in sarcina doamnei avocat X, o diferenta de impozit pe venitul anual global stabilita in plus pentru anul 2003 fata de impunerea precedenta in suma de **lei**;

- Decizia de impunere anuala pentru persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anul 2004 nr. , prin care s-a stabilit in sarcina doamnei avocat X, o diferenta de impozit pe venitul anual global stabilita in plus pentru anul 2004 fata de impunerea precedenta in suma de **lei**, din care petenta contesta suma de **lei**;

- Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. , prin care s-au stabilit in sarcina doamnei avocat X majorari de intarziere/dobanzi de intarziere in suma de **lei** si penalitati de intarziere in suma de **lei** aferente diferentelor de impozit pe venit, din care petenta contesta majorari de intarziere/dobanzi de intarziere in suma de **lei** si penalitatile de intarziere in totalitate;

- Raportul de inspectie fiscala nr. , in ceea ce priveste constatarile fiscale privind baza de impunere pentru anul 2005, respectiv diminuarea veniturii net de la suma de **lei** la suma de **lei**.

Actele administrative fiscale contestate au fost comunicate personal contribuabilei la data de **23.06.2006**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.175 alin. (1), art. 177 alin. (1) si art. 179 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de doamna avocat **X**.

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

I. Prin contestatia formulata, doamna X solicita anularea in totalitate a Deciziei de impunere anuala pe anul 2003 si anularea in parte a Deciziei de impunere anuala pe anul 2004, a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala si a constatarilor fiscale privind baza de impunere pentru anul 2005 din Raportul de inspectie fiscala nr. .

In sustinerea contestatiei, doamna X aduce urmatoarele argumente:

1) *Referitor la dobanzile bancare:*

- organul fiscal nu mentioneaza baza legala privind inregistrarea acestora ca venituri din activitati independente (din profesii libere), iar potrivit OG nr.7/2001 si a normelor de aplicare, veniturile din activitati independente si veniturile din dobanzi sunt categorii distincte de venituri ale persoanelor fizice cu regimuri diferite de impozitare;

- dobanzile bancare nu provin din exercitarea profesiei de avocat intrucat acestea reprezinta remuneratia platita de banca pentru depozitele constituite in baza contractelor de depozit incheiate cu banca;

- impozitul pe dobanzi datorat in calitate de contribuabil-persoana fizica este de 1%, acesta fiind calculat, retinut, varsat si declarat de banca, asa cum reiese din adresa nr.

emisa de HVB Bank, fara a mai exista obligatia de inregistrare, declarare sau globalizare a acestei categorii de venituri.

In consecinta, petenta considera ca masura includerii de catre organul fiscal a veniturilor din dobanzi in suma de lei pentru anul 2003 si de lei pentru anul 2004 in categoria veniturilor din profesii libere si impozitarea acestora cu cota de 40% reprezinta o dubla impozitare a aceluasi venit.

2) *Referitor la cheltuielile de deplasare*, organul fiscal nu este indreptatit sa considere ca, cheltuiala in suma de lei aferenta anului 2003 si de lei pentru anul 2004 este deductibila numai la nivelul categoriei I de diurna in absenta unei prevederi legale in acest sens si nu a tinut cont de faptul ca aceste cheltuieli au fost refacturate clientului extern fiind deja inregistrate ca venituri si impozitate, rezultand astfel o dubla impozitare (ca venit si cheltuiala nedeductibila);

3) *Referitor la cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe:*

a) amortizare carti/documentatie de specialitate: organul fiscal considera ca aceste cheltuieli sunt nedeductibile invocand faptul ca sunt utilizate pentru uzul personal sau al familiei, fara a lua in considerare ca exercitarea profesiei de avocat presupune pregatirea profesionala permanenta si in ceea ce priveste cadrul legal si economic international; prin urmare, aceste cheltuieli sunt deductibile fiind utilizate in interesul activitatii profesionale.

b) amortizare calculata in plus pentru autoturismul Audi A3: organul fiscal invoca faptul ca reevaluarea acestuia nu respecta toate criteriile prevazute de H.G. nr.1553/2003, desi aceasta a fost efectuata de un evaluator autorizat, cu respectarea prevederilor legale in materie; valoarea justa stabilita nu poate fi infirmata, intrucat nu s-a dispus efectuarea unei expertize de specialitate, iar inspectorii fiscali nu au calitatea de evaluatori autorizati pentru a putea proceda la reevaluarea imobiliarilor corporale.

c) achizitie computer:

- in fapt este vorba despre inlocuirea unor parti componente (unitate centrala si mouse) ale unui computer achizitionat in anul 2000 si amortizat integral la data de 30.09.2004 si a vechiului program Windows cu unul nou si nu despre un computer nou, cum in mod eronat a retinut organul fiscal;

- in mod nelegal s-a considerat cheltuiala deductibila suma de lei, pentru care a procedat la stabilirea unei durate normale de utilizare de 3 ani, fata de valoarea integrala in suma de lei cat era indreptatita sa inregistreze, avand in vedere ca amortizarea cheltuielilor efectuate in scopul modernizarii se face pe durata normala de utilizare ramasa.

In consecinta, petenta mentioneaza ca situatia corecta din punct de vedere fiscal a veniturilor si cheltuielilor este urmatoarea:

Pentru anul 2003:

- venit brut lei;
- cheltuieli deductibile lei;
- venit net lei

Pentru anul 2004:

- venit brut lei;
- cheltuieli deductibile lei;
- venit net lei

Referitor la constatarile fiscale privind baza de impunere pentru anul 2005 din Raportul de inspectie fiscala nr. , petenta solicita diminuarea venitului net de la suma de lei la suma de lei, din urmatoarele considerente:

- ca si in anii 2003 si 2004, masura includerii veniturilor din dobanzi in categoria veniturilor din profesii libere si impozitarea acestora cu cota de 16% este ilegala si abuziva si reprezinta o dubla impozitare a aceleiasi venit netinad cont de impozitul deja calculat, retinut si varsat de banca;

- in mod eronat organul fiscal a retinut ca nedeductibile: cheltuielile reprezentand contravaloarea onorariului de expertiza judiciara in suma de lei achitata in contul Y SA pentru dosarul aflat pe rolul Curtii de Apel Bucuresti si refacturata clientului si inregistrata ca venit; cheltuielile de deplasare in suma de lei, pentru care nici prevederile Codului fiscal nu precizeaza categoria de diurna care este considerata deductibila; cheltuielile cu amortizarea carti/documentatie de specialitate si amortizarea calculata in plus pentru autoturismul Audi A3.

In sustinerea contestatiei petenta precizeaza ca depune copii ale actelor atacate si inscrisurilor mentionate in textul acesteia.

II. Prin:

- Decizia de impunere anuala **pe anul 2003** nr. , emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. , organele de impunere ale Administratiei Finantelor Publice sector 3 au stabilit in sarcina petentei o diferenta de impozit anual de regularizat **in plus** in suma de lei, fata de Decizia de impunere anterioara din care rezulta o diferenta de impozit stabilita **in plus** in suma de lei;

- Decizia de impunere anuala **pe anul 2004** nr. , emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. , organele de impunere ale Administratiei Finantelor Publice sector 3 au stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat **in plus** in suma de lei, fata de Decizia de impunere anterioara din care rezulta o diferenta de impozit stabilita **in plus** in suma de lei.

- Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. , organele de impunere ale Administratiei Finantelor Publice sector 3 au stabilit obligatii de plata in suma de lei, din care: dobanzi de majorari de intarziere/dobanzi de intarziere in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei, aferente diferentelor de impozit pe venit;

- Raportul de inspectie fiscala nr. , organele de impunere ale Administratiei Finantelor Publice sector 3 au stabilit un venit net pentru anul 2005 in suma de lei.

III. Luand in considerare motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul contestatiei, constatarile organelor fiscale, precum si actele normative in vigoare pe perioada impunerii, se retin urmatoarele:

Doamna avocat X isi desfasoara activitatea in cadrul CIA "X", avand sediul in str Bucuresti, incepand cu data de 01.02.2002.

Conform certificatului de inregistrare fiscala din data de 30.09.2003, CIA "X" se identifica prin CNP-ul doamnei X, respectiv , fiind precedat de atributul "R".

Prin raportul de inspectie fiscala nr. , ce a stat la baza emiterii deciziilor de impunere contestate, Administratia Finantelor Publice sector 3 a verificat evidenta contabila si modul de stabilire si virare a impozitelor si taxelor datorate bugetului general consolidat la Cabinetul individului de avocat "X", pentru perioada 01.01.2003 – 31.12.2005, conform OG nr.7/2001, OMF nr.58/2003, HG nr.54/2003, Legii nr.571/2003, HG nr.44/2004, HG nr.831/1997, Legii nr.82/1991, republicata.

3.1. Cu privire la Deciziile de impunere anuala pentru persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anii 2003, 2004, prin cauza supusa solutionarii, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte daca, in raport cu prevederile legale, organul de impunere a stabilit corect in sarcina doamnei X diferentele de impozit pentru anii 2003 si 2004.

In fapt, deciziile de impunere anuala pe anii 2003 si 2004 au fost intocmite pe baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr.

Raportul de inspectie fiscala nr. , a fost intocmit pe baza datelor din evidenta contabila si a documentelor care au stat la baza inregistrarilor din care au rezultat urmatoarele:

	DECLARATIE SPECIALA PE ANUL 2003	SITUATIE REZULTATA DIN CONTROL
VENIT BRUT	LEI	LEI
CHELTUIELI DEDUCTIBILE	LEI	LEI
VENIT NET	LEI	LEI

	DECLARATIE SPECIALA PE ANUL 2004	SITUATIE REZULTATA DIN CONTROL
VENIT BRUT	LEI	LEI
CHELTUIELI DEDUCTIBILE	LEI	LEI
VENIT NET	LEI	LEI

Stabilirea diferentelor de venit a avut la baza, pe de-o parte, reintregirea venitului brut cu sume reprezentand venituri din dobanzi bancare obtinute din exercitarea profesiei de avocat neinregistrate in evidenta contabila, iar pe de alta parte, neadmiterea la deducere a cheltuielilor reprezentand: amortizarea mijloacelor fixe (reevaluarea autoturismului marca Audi A4, achizitie computer, carti/documentatie de specialitate, diurna deplasare Italia).

Ca urmare a diferentelor de venit anual global stabilite prin raportul de inspectie fiscala nr. au fost emise deciziile de impunere anuala pentru persoanele fizice

romane cu domiciliul in Romania pe anii 2003, 2004, din care au rezultat urmatoarele diferente de impozit anual pe venit:

- Decizia de impunere anuala **pe anul 2003** nr. din care a rezultat o diferenta de impozit anual de regularizat **in plus** in suma de lei, fata de Decizia de impunere anterioara din care rezulta o diferenta de impozit stabilita **in plus** in suma de lei;

- Decizia de impunere anuala **pe anul 2004** nr. din care a rezultat o diferenta de impozit anual de regularizat **in plus** in suma de lei, fata de Decizia de impunere anterioara din care rezulta o diferenta de impozit stabilita **in plus** in suma de lei.

3.1.1. Referitor la reintregirea venitului brut cu dobanzile bancare aferente depozitelor la termen constituite de doamna X, in calitate de persoana fizica, cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au procedat corect la reintregirea veniturilor realizate de CIA, in conditiile in care depozitele bancare au fost constituite din disponibilitatile banesti aferente afacerii.

In fapt, petenta a utilizat pentru activitatea desfasurata ca persoana fizica autorizata conturi bancare deschise la HVB Bank pe numele acesteia, ca persoana fizica, din disponibilitatile banesti aferente afacerii.

Totodata, prin adresa nr. emisa de HVB Bank Romania SA se precizeaza ca “(...) veniturile din dobanzi la depozitele la termen/vedere constituite de catre persoanele fizice sunt impozitate, impozitul fiind retinut la sursa si virat la bugetul statului de catre Banca. In consecinta, dobinda creditata pe conturile clientilor este neta (dobanda deposit - impozit).”

Prin raportul de inspectie fiscala nr. , organele fiscale au procedat la majorarea bazei impozabile aferente perioadei verificate, prin reintregirea venitului brut cu sume reprezentand dobanzi bancare, respectiv cu suma de lei pentru anul 2003 si cu suma de lei pentru anul 2004, ceea ce a condus la stabilirea unor diferente de impozit pe venit care se regasesc in deciziile de impunere anuala pe anii 2003 si 2004.

Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca veniturile obtinute din exercitarea profesiei de avocat, inregistrate in Registrul jurnal de incasari si plati se regasesc inscrise in extrasele de cont, din acestea fiind constituite depozite la termen, ale caror dobanzi bancare incasate prin conturile deschise la HVB Bank Romania SA pe numele persoanei fizice si nu ale Cabinetului individual de avocat nu au fost inregistrate in evidenta contabila, invocandu-se nerespectarea prevederilor art.16 din OG nr.7/2001 si ale pct.1 alin.1 din normele aprobate prin HG nr.54/2003, precum si ale art.49 din Legea nr.571/2003 si ale pct.52 alin.1 din normele aprobate prin HG nr.44/2004.

In drept, in ceea ce priveste determinarea venitului net din activitati independente, art.16 din OG nr.7/2001 privind impozitul pe venit si normele de aplicare, aprobate prin HG nr.54/2003 stipuleaza:

Ordonanta:

“(2) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut si cheltuielile aferente deductibile.

(3) **Venitul brut cuprinde sumele încasate si echivalentul în lei al veniturilor în natură**, inclusiv contravaloarea bunurilor din patrimoniul afacerii, rămase după încetarea definitivă a activității. Nu sunt considerate venituri brute sumele primite sub formă de credite.”

Norme metodologice:

“1. În venitul brut se includ toate veniturile în bani si în natură, cum sunt: venituri din vânzarea de produse si de mărfuri, venituri din prestarea de servicii si executarea de lucrări, venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii si **orice alte venituri obtinute din exercitarea activității**, precum si **veniturile din dobânzile primite de la bănci pentru disponibilitățile bănești aferente afacerii**, din alte activități adiacente si altele asemenea.

(...) *Nu constituie venit brut următoarele:*

- aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia;
- sumele primite sub formă de credite bancare sau de împrumuturi de la persoane fizice sau juridice;
- sumele primite ca despăgubiri;
- sumele sau bunurile primite sub formă de sponsorizări, mecenat sau donatii.”

Totodata, potrivit art.49 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.52 din Normele metodologice de aplicare:

Codul fiscal:

“(2) Venitul brut cuprinde:

- a) sumele încasate si echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității;
- b) **veniturile sub formă de dobânzi din creante comerciale sau din alte creante utilizate în legătură cu o activitate independentă;**
- c) câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă, inclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activității;
- d) veniturile din angajamentul de a nu desfășura o activitate independentă sau de a nu concura cu o altă persoană;
- e) veniturile din anularea sau scutirea unor datorii de plată apărute în legătură cu o activitate independentă.

Norme metodologice:

“52. În venitul brut se includ toate veniturile în bani si în natură, cum sunt: venituri din vânzarea de produse si de mărfuri, venituri din prestarea de servicii si executarea de lucrări, venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii si orice alte venituri obtinute din exercitarea activității, precum si **veniturile din dobânzile primite de la bănci pentru disponibilitățile bănești aferente afacerii**, din alte activități adiacente si altele asemenea.”

(...) *Nu constituie venit brut următoarele:*

- aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia;
- sumele primite sub formă de credite bancare sau de împrumuturi de la persoane fizice sau juridice;

- sumele primite ca despăgubiri;
- sumele sau bunurile primite sub formă de sponsorizări, mecenat sau donatii.”

De asemenea, normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobată cu modificări prin Legea nr. 493/2002, cu modificările ulterioare, aprobate prin HG nr.58/2003, stabilesc cu privire la calculul venitului net și al înregistrării în evidența contabilă:

“47. *Venitul brut cuprinde sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură, inclusiv contravaloarea bunurilor din patrimoniul afacerii, rămase după încetarea definitivă a activității.*

Nu constituie venit brut și nu se înregistrează în Registrul-jurnal de încasări și plăți sumele încasate, cum sunt:

- aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități ori în cursul desfășurării acesteia;
- sumele primite sub formă de credite bancare sau de împrumuturi de la persoane fizice ori persoane juridice;
- sumele primite ca despăgubiri;
- sumele sau bunurile primite sub formă de sponsorizări, mecenat sau donatii.

(...)

50. Orice sumă plătită, respectiv încasată, în numerar sau prin bancă se va înregistra în mod obligatoriu, cronologic, în Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b).”

Prevederi asemănătoare au fost preluate de normele metodologice aprobate prin 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.

Având în vedere prevederile legale anterior menționate se reține că, în venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natură, inclusiv *veniturile sub formă de dobânzi primite de la bănci pentru disponibilitățile bănești aferente afacerii, fiind în mod expres stipulate categoriile de venituri care nu se includ în venitul brut, cu obligația înregistrării cronologice a tuturor sumelor încasate în numerar sau prin bancă în Registrul-jurnal de încasări și plăți.*

Cu privire la veniturile din dobânzi și la veniturile din activități independente, precum și la modul de impozitare a acestora, prevederile OG nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobată cu modificări prin Legea nr. 493/2002, cu modificările ulterioare și ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal stipulează ca:

* Venituri din dobânzi:

Ordonanța:

“Art. 34. - Veniturile sub formă de dobânzi sunt venituri obținute din titluri de creanțe de orice natură și orice fel de sume cuvenite pentru folosirea banilor împrumutați,

precum si din titluri de participare la fonduri deschise de investitii pentru care pretul de răscumpărare este mai mare decât pretul de cumpărare.

Art.36. (2) Veniturile sub formă de dobânzi se impun cu o cotă de 1% din suma acestora.

Codul fiscal:

Art.69 (2) Veniturile impozabile din dobânzi sunt toate veniturile sub formă de dobânzi, altele decât:

a) venituri din dobânzi la depozitele la vedere si la depuneri la casele de ajutor reciproc;

b) venituri din dobânzi aferente titlurilor de stat, precum si obligatiunilor municipale, ale Agentiei Nationale pentru Locuinte si ale altor entități emitente de obligatiuni, care vizează constructia de locuinte.

Art.71 (2) Veniturile sub formă de dobânzi se impun cu o cotă de 1% din suma acestora. Pentru veniturile sub formă de dobânzi, impozitul se calculează si se retine de către plătitorii de astfel de venituri la momentul înregistrării în contul curent sau în contul de depozit al titularului, în cazul dobânzilor capitalizate, respectiv la momentul răscumpărării, în cazul unor instrumente de economisire.”

* Venituri din activitati independente:

Ordonanta:

“Art. 59. - Venitul anual global impozabil este format din suma veniturilor nete a categoriilor de venituri prevăzute la art. 4 alin. (1) lit. a)-c), determinate conform prevederilor cap. II, si a veniturilor de aceeași natură, obtinute de persoanele fizice române din străinătate, din care se scad, în ordine, pierderile fiscale reportate si deducerile personale.”

“Art. 65. - (1) Impozitul pe venitul anual global datorat este calculat de organul fiscal în raza căruia își are domiciliul contribuabilul ori de alte organe stabilite prin hotărâre a Guvernului, după caz, pe baza declaratiei de venit global, prin aplicarea cotelor de impunere asupra venitului anual global impozabil, determinat în conditiile prezentei ordonante.”

Codul fiscal:

“Art.86 (2) Venitul anual global cuprinde, după cum urmează:

a) venitul net din activități independente; (...).”

“Art.90. - (1) Impozitul pe venitul anual global datorat este calculat de organul fiscal competent, pe baza declaratiei de venit global, prin aplicarea baremului anual de impunere prevăzut la art. 43 alin. (2), respectiv alin. (4), asupra venitului anual global impozabil din anul fiscal respectiv.”

Rezulta deci faptul ca, veniturile din activitati independente si veniturile din dobânzi sunt categorii distincte de venituri, avand regimuri diferite de impozitare, respectiv pentru veniturile din dobanzi impozitul se calculeaza, se retine si se vireaza de catre platitorul de venit, iar pentru veniturile din activități independente impozitul datorat este calculat de organul fiscal competent, prin aplicarea baremului anual de impunere.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei si a constatarilor organelor de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

- petenta a constituit depozite la termen, in lei si valuta, conform contractelor de constituire depozit la termen emise de HVB Bank Romania SA, pe numele "X", din disponibilitatile banesti aferente afacerii;

- din extrasele de cont emise de banca se constata ca, in perioada 2003-2004, prin conturile respective au fost incasate dobanzile aferente depozitelor constituite si s-au derulat operatiuni specifice activitatii desfasurate, respectiv venituri rezultate din incasarea sumelor facturate catre clienti.

Prin urmare, nu poate fi retinuta afirmatia petentei privind incadrarea gresita de catre organele de inspectie fiscala a veniturilor din dobânzi in categoria veniturilor din activitati independente, intrucat din documentele prezentate rezulta ca petenta a utilizat conturile de depozit constituite pe numele persoanei fizice si pentru operatiunile derulate ca persoana fizica autorizata, fara a constitui conturi separate pentru sumele derulate de cabinetul de avocat.

Mai mult, din adresa emisa de HVB si inregistrata la DGFPMB sub nr. , se constata ca prin cererea de deschidere cont persoane fizice din data de 08.06.2000, petenta a solicitat deschiderea contului (Rol), prin care au fost incasate sumele rezultate din activitatea cabinetului de avocat, pe numele X, fiind mentionata adresa de domiciliu a acesteia.

Or, din raportul de inspectie fiscala reiese faptul ca doamna X este titular al Cabinetului individul de avocat "X", avand sediul in str. , Bucuresti, incepand cu data de 01.02.2002.

Ca urmare, se retine ca **veniturile din dobânzile primite de la bănci pentru disponibilitățile bănești aferente afacerii se includ in categoria veniturilor din activitati independente**, care este o componenta a venitului anual global, pentru care impozitul pe venitul anual global datorat este calculat de organul fiscal competent, prin aplicarea baremului anual de impunere.

In acelasi sens s-a pronuntat si Directia Generala de Legislatie Impozite Directe prin adresa nr.262495/28.12.2006, inregistrata la DGFPMB sub nr.100/03.01.2007, prin care se precizeaza:

"(...) in venitul brut se includ toate veniturile în bani si în natură, cum sunt: venituri din vânzarea de produse si de mărfuri, venituri din prestarea de servicii si executarea de lucrări, venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii si orice alte venituri obtinute din exercitarea activității, precum si veniturile din dobânzile primite de la bănci pentru disponibilitățile bănești aferente afacerii, din alte activități adiacente si altele asemenea."

In atare conditii nu prezinta relevanta argumentul petentei privind calcularea si retinerea de catre banca a impozitului pe dobanzi in cota de 1%, intrucat dobanzile provin din disponibilitatile banesti aferente afacerii, constituind venituri din activitati independente. Mai mult, aceasta se poate adresa bancii in vederea recuperarii impozitului retinut.

In concluzie, reintregirea venitului brut pentru anii 2003 si 2004 cu dobanzile bancare aferente veniturilor incasate din exercitarea profesiei de avocat, neinregistrate in evidenta contabila, a fost dispusa de catre organele de inspectie fiscala cu respectarea prevederilor legale, contestatia petentei pentru acest capat de cerere fiind neintemeiata.

3.1.2. Referitor la neacceptarea deductibilitatii fiscale a cheltuielilor privind amortizarea mijloacelor fixe (computer, documentatie de specialitate, autorism marca Audi A3 reevaluat) si a cheltuielilor cu diurna aferenta deplasarilor in Italia, cauza supusa solutionarii este daca sunt deductibile fiscal cheltuielile inregistrate in anii 2003 si 2004 reprezentand achizitia unui computer, amortizarea autoturismului Audi, Enciclopaedia Britanica si a cheltuielilor de diurna peste nivelul prevazut de legislatia fiscala, in conditiile in care: din factura nr. rezulta achizitionarea unui alt computer si nicidecum achizitionarea unor componente distincte pentru imbunatatirea parametrilor unui computer existent, pentru reevaluarea autoturismului nu au fost avute in vedere toate elementele necesare stabilirii valorii juste a acestora, cheltuielile de diurna nu au fost inregistrate potrivit normelor legale in acest sens, iar din documentele prezentate nu rezulta recuperarea in anul fiscal in care au fost inregistrate acestea si nici recuperarea integrala de la clienti a acestora, documentatia achizitionata nu constituie documentatie de specialitate fiind destinata ridicarii nivelului de cultura generala.

In fapt, asa cum rezulta din documentele aflate la dosarul contestatiei, respectiv facturi de achizitie, raport de reevaluare a autoturismului marca Audi A3, fisa mijloacului fix, deconturi de deplasare, in perioada supusa verificarii, contribuabila a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe si cheltuieli cu diurna, astfel:

- unitate centrala Pentium IV/2,4 GHZ, mouse Mitsumi Optic PS/2 si Windows XP Professional OEM, achizitionate de la SC Y SRL cu facturile nr. , avand valoarea de achizitie in suma de lei si nr. , avand valoarea de achizitie in suma de lei, a caror valoare de inventar a fost inregistrata integral in cheltuielile cu amortizarea la momentul achizitiei;

- documentatie (Enciclopaedia Britanica, Anuar EB 2002, CD-Rom EB), achizitionata de la SC Z cu facturile nr. in suma de lei, nr. in suma de lei si nr. in suma de lei, pentru care au fost calculate si inregistrate cheltuieli cu amortizarea in suma de lei, pentru anul 2003 si in suma de lei, pentru anul 2004;

- autoturism Audi A3, achizitionat cu factura nr. emisa de , avand o valoare neamortizata la data de 31.12.2003 in suma de lei, a carui valoare reevaluat la data de 31.12.2003, conform raportului de reevaluare din data de 23.01.2004 este in suma de lei si pentru care s-au inregistrat cheltuieli cu amortizarea la valoarea de inventar reevaluat in suma de lei.

- cheltuieli de deplasare in tara si strainatate, pentru deplasarile in Italia, diurna aplicata conform deconturilor de deplasare anexate fiind la nivelul categoriei aIIa prevazuta in Anexa la HG nr.436/2002 pentru modificarea si completarea Hotărârii Guvernului nr. 518/1995, respectiv de 56 euro/zi pentru care s-au inregistrat cheltuieli cu diurna in suma de lei pentru anul 2003 si in suma de lei pentru anul 2004.

Prin raportul de inspectie fiscala s-a procedat la diminuarea cheltuielilor deductibile pentru anii 2003 si 2004, ca urmare a neacordarii dreptului de deducere a cheltuielilor cu amortizarea calculata in plus pentru autoturismul Audi A3, a cheltuielilor cu amortizarea cartilor (Enciclopaedia Britanica), a cheltuielilor cu amortizarea computerului pentru care s-a procedat la recalcularea amortizarii prin metoda liniara si a cheltuielilor cu diurna peste limita legala, invocandu-se nerespectarea prevederilor art.10 alin.1 lit.b) din OG nr.7/2001 privind impozitul pe venit, art.49 alin.4 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.2 alin.2 lit.a) din HG nr.54/2003 si ale art.1 alin.2 din H.G. nr. 1553/2003 si a HG nr.436/2002.

Ca urmare a constatarilor organelor de inspectie fiscala a rezultat o diferenta de cheltuieli deductibile in suma totala de lei pentru anul 2003 si in suma totala de lei pentru anul 2004, ceea ce a condus la majorarea venitului net in fiecare an aferent perioadei verificate, contestate partial de catre petenta.

In drept, referitor la **cheltuielile deductibile din venitul brut**, la art.16 pct.2 din HG 54/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aplicabile incepand cu 01.01.2003, se precizeaza:

"2. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizarii venitului, astfel cum rezulta din evidentele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea regulilor prevazute în normele metodologice date în aplicarea art. 10 din ordonanta.

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

- a) ***sa fie efectuate în interesul direct al activitatii;***
- b) *sa corespunda unor cheltuieli efective si sa fie justificate cu documente; "*
- c) *să fie cuprinse în cheltuielile exercitiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.*

Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

(...)

- cheltuielile de delegare, detasare si deplasare; cheltuielile reprezentând indemnizatia de delegare, detasare în tară si în străinătate sunt deductibile în limitele prevăzute de legislatia privind impozitul pe profit, respectiv în limita a 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru institutiile publice;

- cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementările în vigoare;

Potrivit art. 49 pct.53 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"53. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizarii venitului, astfel cum rezulta din evidentele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 49 alin. (4)-(7) din Codul fiscal.

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

- a) ***sa fie efectuate în interesul direct al activitatii;***
- b) *sa corespunda unor cheltuieli efective si sa fie justificate cu documente;*
- c) *sa fie cuprinse în cheltuielile exercitiului financiar al anului în cursul caruia au fost platite. "*

Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

(...)

- cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementările din titlul II din Codul fiscal."

"55. Sunt cheltuieli deductibile limitat, de exemplu, următoarele:

- cheltuielile reprezentând indemnizatia de delegare si detasare în altă localitate, în tară si în străinătate, în interesul serviciului, sunt deductibile, respectiv în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru institutiile publice."

Având în vedere dispozițiile legale sus-citate rezultă că sunt deductibile cheltuielile efectuate de un contribuabil, numai în măsura în care ele sunt efectuate în scopul obținerii de venituri și nu se încadrează în categoria cheltuielilor nedeductibile stabilite prin lege.

În ceea ce privește cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe, conform actelor normative anterior menționate, acestea sunt deductibile în limitele stabilite de **reglementările în vigoare**.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 1, art. 3, art. 11 și art. 18 din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările ulterioare:

"Art. 1 - (...) Persoanele fizice și asociațiile fără personalitate juridică, care desfășoară activități în scopul realizării de venituri și care, potrivit legii, sunt obligate să conducă evidența în partida simplă, **vor amortiza bunurile și drepturile pe care le dețin**, potrivit prezentei legi.

Prin bunurile și drepturile, prevăzute la alineatul precedent, se înțelege mijloacele fixe și activele necorporale, astfel cum sunt definite la art. 3 lit. b), respectiv la art. 7 din prezenta lege."(...)

"Art. 3 - Activele corporale aferente capitalului imobilizat sunt:

- a) terenurile, inclusiv investițiile pentru amenajarea acestora;
- b) **mijloacele fixe**.

Sunt considerate mijloace fixe obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare și îndeplinește cumulativ următoarele **condiții**:

a) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului. Această valoare poate fi actualizată anual, în funcție de indicele de inflație;

b) are o durată normală de utilizare mai mare de un an."

"Art. 10. - Prin valoarea de intrare a mijloacelor fixe se înțelege:

a) valoarea de intrare aferentă fiecărui mijloc fix, reevaluată în conformitate cu prevederile legale." (...)

"Art. 11 - Amortizarea mijloacelor fixe se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune, până la recuperarea integrală a valorii de intrare, conform duratelor normale de funcționare." (...)

"Art. 18 - Agenții economici amortizează mijloacele fixe potrivit prevederilor prezentei legi, utilizând unul dintre următoarele regimuri de amortizare:

A. *Amortizarea liniară* - se realizează prin includerea uniformă în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite proporțional cu numărul de ani ai duratei normale de utilizare a mijlocului fix.

Amortizarea liniară se calculează prin aplicarea cotei anuale de amortizare la valoarea de intrare a mijloacelor fixe.(...)

C. *Amortizarea accelerată* - constă în includerea, în primul an de funcționare, în cheltuielile de exploatare a unei amortizări de până la 50% din valoarea de intrare a mijlocului fix respectiv.

Amortizările anuale pentru exercitiile următoare sunt calculate la valoarea rămasă de amortizat, după regimul liniar, prin raportare la numărul de ani de utilizare rămasi".

Totodată, la punctul 20 lit.c) din H.G. nr. 568/2000 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea

capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, cu modificarile ulterioare, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 909/1997 se precizeaza:

"In cazul persoanelor fizice si al asociatiilor fara personalitate juridica, care desfasoara activitati in scopul realizarii de venituri, optiunea de a utiliza regimul de amortizare accelerata se comunica directiei generale a finantelor publice si controlului financiar de stat inainte de punerea in functiune a mijloacelor fixe sau in termen de maximum o luna de la punerea in functiune a acestora, fara a mai fi necesara o aprobare prealabila.

Nerespectarea termenului prevazut la alineatul precedent atrage deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea la nivelul regimului linear. (...)."

Prin Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se stipuleaza:

Art.24 (3) "Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

(...)

d) *investitiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici initiali si care conduc la obtinerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix; (...).*

(6) Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:

a) în cazul constructiilor, se aplică metoda de amortizare liniară;

b) în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al masinilor, uneltelor si instalatiilor, precum si *pentru computere si echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată.*"

Art.49(4) "Conditiiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

(...)

c) **să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II.**"

Fata de prevederile legale anterior mentionate se retine obligatia si a persoanelor fizice de a amortiza bunurile si drepturile pe care le detin, potrivit acestor reglementari.

Referitor la cheltuielile cu amortizarea computerului, din documentele anexate la dosarul cauzei se retine ca, in anul 2004, petenta a achizitionat unitate centrala, program Windows si mouse, care reprezinta elemente componente ale unui computer, pentru care a procedat la amortizarea integrala a valorii de inventar la achizitia acestora, fara a respecta regimul de amortizare a mijloacelor fixe prevazut de normele legale mai sus citate, care stipuleaza obligatia calcularii amortizarii mijloacelor fixe **incepand cu luna urmatoare** punerii în functiune, pana la recuperarea integrala a valorii de intrare, conform duratelor normale de functionare.

Prin urmare nu poate fi retinuta afirmatia potrivit careia nu este vorba de un computer nou, ci de inlocuirea unor parti componente ale unui computer existent, in conditiile in care insasi petenta prin declaratia inregistrata la AFP sector 3 sub nr. , mentioneaza ca aceste bunuri "au fost achizitionate **in vederea inlocuirii** unitatii centrale, mouse-ului si programului Windows aferente computerului Compaq DeskPro En SFF P743/64 achizitioante la data de 20.09.2000 (FF) care datorita uzurii fizice si morale avansate nu mai corespundeau necesitatilor unei activitati profesionale eficiente si functionau defectuos."(...)

Ca atare, nu poate fi retinuta nici invocarea de catre contribuabila a art.24 alin.(3) lit.d) din Codul fiscal, intrucat dispozitiile acestui articol se refera la investitiile efectuate la mijloacele fixe existente în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici initiali si care se realizeaza prin majorarea valorii mijlocului fix. Or, in speta este vorba despre achizitia unui nou calculator si nu despre îmbunătățirea parametrilor celui existent, a carui durata normala de utilizare a expirat la data de 30.09.2004, asa cum afirma petenta, iar componentele noului computer au fost achizitionate la data de 10.06.2004, conform facturilor emise de furnizor.

Mai mult, se retine ca potrivit art.49 din Codul fiscal, in vigoare la data achizitionarii mijloacelor fixe exista posibilitatea optarii pentru una dintre metodele de amortizare liniară, degresivă sau accelerată.

Fata de aspectele prezentate se retine ca, masura de neacceptare a inregistrarii integrale in cheltuieli a valorii de achizitie a calculatorului in suma de lei in anul 2004 si a recalcularii amortizarii prin metoda liniara a fost dispusa in mod corect si legal de organele de inspectie fiscala.

Referitor la cheltuielile cu amortizarea calculata in plus, rezultata din reevaluarea autoturismului, la art.8 alin.(2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata:

“Reevaluarea activelor imobilizate se face, cu exceptiile prevăzute de reglementările legale, la valoarea justă a acestora. Valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de evaluatori autorizati.”

In speta sunt aplicabile prevederile art.1 alin.(2) din H.G. nr.1553/2003 privind reevaluarea imobilizărilor corporale si stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, care precizeaza:

“Reevaluarea imobilizărilor corporale se efectuează în vederea determinării valorii juste a acestora, tinându-se seama de inflatie, utilitatea bunului, starea acestuia si de pretul pietei, atunci când valoarea contabilă diferă semnificativ de valoarea justă.

(...)

(4) Valoarea reevaluată a imobilizărilor corporale se corelează cu utilitatea si cu valoarea de piață a bunurilor respective. (...)

Art. 2. - Reevaluarea imobilizărilor corporale se efectuează în conformitate cu Normele privind reevaluarea imobilizărilor corporale, prevăzute în anexa care face parte integrantă din prezenta hotărâre.”

Din prevederile legale anterior mentionate rezulta, pe de-o parte, faptul ca reevaluarea imobilizărilor corporale se efectuează cu scopul determinării *valorii juste* a acestora, iar pe de alta parte se stabileste cadrul concret de realizare si anume in functie de: *inflatie, utilitatea bunului, starea acestuia si de pretul pietei*.

Din analiza raportului de reevaluare a autoturismului marca Audi A3 Ambiente intocmit la data de 23.01.2004 se constata ca, la baza stabilirii diferentei in suma de lei, intre valoarea neamortizata la data de 31.12.2003 (lei) si valoarea rezultata din operatiunea de reevaluare la data de 31.12.2003 (lei) a stat rata inflatiei pe perioada octombrie 2001-decembrie 2003, respectiv 141,12%, fara a se face nici o mentiune cu privire la celelalte elemente prevazute la art.1 alin.(2) din H.G. nr.1553/2003 si anume: utilitatea bunului, starea autoturismului in momentul reevaluarii si de pretul pietei, in conditiile in care

este bine cunoscut faptul ca valoarea de piata a unui autoturism scade din momentul achizitiei.

Prin urmare, simpla mentiune precum ca reevaluarea autoturismului a fost efectuata cu respectarea prevederilor legale in materie, iar valoarea stabilita de evaluatorul autorizat trebuie sa fie considerata, "pana la proba contrarie", ca valoare justa este un punct de vedere personal si nu are fundamentare legala, in conditiile in care petenta nu prezinta nici un argument suplimentar fata de cele consemnate in raportul de reevaluare.

Ca urmare, se retine ca inregistrarea pe cheltuieli a sumei de lei pentru anul 2004 reprezentand amortizare calculata in plus pentru autoturismul Audi A3 a fost efectuata fara respectarea normelor legale in materie, astfel incat masura de neacceptare a acestor cheltuieli a fost dispusa in mod corect si legal de organele de inspectie fiscala.

Referitor la neacceptarea deductibilitatii fiscale a cheltuielilor cu amortizarea publicatiilor (Encyclopaedia Britanica, Anuar EB 2002, CD-ROM EB), se retine ca, potrivit legislatiei privind impozitul pe venit, una din conditiile pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile pentru a putea fi deduse este aceea ca acestea sa fie efectuate în interesul direct al activitatii.

In acceptiunea dictionarului explicativ al limbii romane, ENCICLOPEDIA reprezinta:

- Lucrare lexicografică ce tratează sistematic si detaliat termeni de bază (nume comune si proprii), notiuni din toate domeniile sau dintr-un anumit domeniu al cunoasterii.
- Tip de lucrare lexicografică de mare întindere, care cuprinde cunostinte amănuntite dintr-un singur domeniu sau din toate domeniile.

Astfel, se retine ca nejustificata mentiunea petentei cu privire la faptul ca Encyclopaedia Britanica/Anuar EB 2002 reprezinta lucrari de specialitate, acestea fiind destinate ridicarii nivelului de cultura generala si nicidecum nu pot fi considerate lucrari de specialitate in domeniul activitatii desfasurate de aceasta.

Fata de cele prezentate rezulta ca organul fiscal a procedat corect si legal la neacceptarea cheltuielilor cu amortizarea acestei publicatii in suma de lei (lei pentru anul 2003 si lei pentru anul 2004).

Referitor la neacceptarea deductibilitatii fiscale a cheltuielilor cu diurna aferenta deplasarilor in strainatate, in speta sunt aplicabile prevederile HG nr.436/2002 pentru modificarea si completarea Hotărârii Guvernului nr. 518/1995 privind unele drepturi si obligatii ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar:

“În categoria a II-a (coeficient 1,60) se încadrează: ministrii, secretarii de stat, secretarii generali, subsecretarii de stat, personalul încadrat în functii asimilate acestora prin acte normative, precum si prefectii, subprefectii, primarul general si viceprimarul Capitalei, presedintii si vicepresedintii consiliilor judetene, ambasadorii, academicienii si membrii corespondenti ai Academiei Române, seful Statului Major General, prim-loctiitorul si loctiitorii acestuia, inspectorul general al Inspectoratului General al Ministerului Apărării Nationale, sefi departamentelor Ministerului Apărării Nationale si loctiitorii acestora, seful Statului Major al Trupelor de Usca, seful Statului Major al Aviatiei si Apărării Antiaeriene,

seful Statului Major al Marinei Militare, lociitorii secretarilor de stat din cadrul unităților care au astfel de functii, emisarul special pe lângă coordonatorul special al Pactului de Stabilitate pentru Europa de Sud-Est.

Pentru primul-ministru diurna se majorează cu 50%.

În categoria I (coeficient 1,00) se încadrează restul personalului.”

Nivelul de diurna la categoria I pentru Italia prevazut la lit.A din Anexa la HG nr.436/2002 este in suma de 35 euro/zi.

Astfel, din coroborarea prevederilor legislatiei privind impozitul pe venit cu cele privind deplasările în străinătate în interesul serviciului se retine ca, pentru deplasările în Italia petenta trebuia sa aplice nivelul de diurna prevazut la categoria I, respectiv 35 euro/zi si nu pe cel de la categoria a II-a (56 euro/zi), intrucat persoanele care se incadreaza in aceasta categorie sunt enumerate in mod expres.

In atare conditii, observatia petentei privind lipsa unei prevederi legale exprese referitoare la categoria de diurna este nefundamentata.

Nici motivatia privind refacturarea catre clienti a cheltuielilor de deplasare nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat din documentele prezentate nu rezulta in mod expres recuperarea acestor sume, respectiv:

- decontul nr. din anul 2003 este inregistrat ca cheltuiala in anul 2003, petenta prezentand o factura emisa in anul 2004, din care nu rezulta recuperarea integrala a cheltuielilor precizate in decontul nr. ;

- decontul nr. din anul 2004 este inregistrat ca cheltuiala in anul 2004, petenta prezentand ca facturi de recuperare facturi emise in anul 2005;

- nu se face nicio referire in facturile emise prin care petenta considera ca a recuperat cheltuielile la documentele care probeaza efectuarea cheltuielilor ce s-au recuperat, nici pe ordinele de deplasare nu se regaseste vreo mentiune cu privire la faptul ca respectivele cheltuielile urmeaza a fi recuperate.

Prin urmare, masura privind neacceptarea cheltuielilor cu diurna, in suma de lei pentru anul 2003 si lei pentru anul 2004, aferenta deplasarilor in Italia la nivelul categoriei aIIa a fost dispusa de organele de inspectie fiscala cu respectarea prevederilor legale.

In consecinta, avand in vedere si prevederile art.183 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, republicat: "*In 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 in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii*", urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia doamnei X in ceea ce priveste neacceptarea cheltuielilor cu amortizarea computerului, in suma de lei, amortizarea calculata in plus rezultata din reevaluarea autoturismului, in suma de lei, amortizarea publicatiei Encyclopaedia Britanica, in suma de lei si a cheltuielilor cu diurna aferenta deplasarilor in strainatate, in suma de lei.

3.2. Referitor la Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.

In ceea ce priveste majorarile de intarziere, dobanzile de intarziere si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe venit cauza supusa solutionarii este daca petenta datoreaza aceste accesorii, in conditiile in care in sarcina acesteia au fost stabilite diferente de impozit pe venit pentru care s-a dispus respingerea contestatiei.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. i s-au comunicat petentei accesorii de plata in suma de lei aferente impozitului pe venit, respectiv dobanzi de intarziere in suma de lei calculate pentru perioada 07.01.2005-31.12.2005, majorari de intarziere in suma de lei, calculate pentru perioada 01.01.2006-23.06.2006 si penalitati de intarziere in suma de lei, calculate pentru perioada 01.02.2005-31.12.2005, din care petenta contesta majorari de intarziere/dobanzi de intarziere in suma de lei si penalitatile de intarziere in totalitate.

In drept, calcularea majorarilor de intarziere, a dobanzilor de intarziere si a penalitatilor de intarziere reprezinta o masura accesorie in raport cu debitul, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*. Intrucat, contestatia formulata impotriva diferentelor de impozit pe venit de plata stabilite in sarcina petentei pentru anii 2003 si 2004 a fost respinsa ca neintemeiata, urmeaza a se respinge si contestatia formulata impotriva majorarilor de intarziere/dobanzilor de intarziere in suma de lei si a penalitatilor de intarziere in suma de lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.

3.3. Referitor la constatarile fiscale din raportul de inspectie fiscala privind baza de impunere pentru anul 2005

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul de Solutionare a Contestatiilor se poate pronunta pe fond asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care constatarile organelor de inspectie fiscala nu au fost individualizate ca obligatii de plata printr-un act administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat la data formularii contestatiei.

In fapt, prin contestatia formulata, doamna X contesta venitul net aferent anului 2005 in suma de lei stabilit prin **raportul de inspectie fiscala** nr. si solicita diminuarea acestuia la suma de lei.

Pana la data formularii contestatiei nu a fost emisa decizia de impunere anuala pentru anul 2005.

In drept, art. 83 alin. (1), art. 86 si art. 175 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata prevede:

"Art. 83 - (1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a) prin declaratie fiscala, in conditiile art. 79 alin. (2) si art. 83 alin. (4);
- b) prin decizie emisa de organul fiscal, in celelalte cazuri.(...)"**

"Art. 86 - Sunt asimilate deciziilor de impunere si urmatoarele acte administrative fiscale:

a) deciziile privind rambursari de taxa pe valoarea adaugata si deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contributii si alte venituri ale bugetului general consolidat;

b) **deciziile referitoare la bazele de impunere;**

c) deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii;

d) procesele-verbale prevazute la art. 138 alin. (6) si art. 165 alin. (2)."

"Art. 175 - (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."

Se retine ca impozitele, taxele si alte sume datorate bugetului general consolidat, ca si cele de restituit de la buget, se stabilesc prin **decizie de impunere**, care constituie titlu de creanta si este susceptibila de a fi contestata, in conformitate cu prevederile art. 179 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Avand in vedere faptul ca pana la data depunerii contestatiei nu a fost emisa decizia de impunere anuala pentru anul 2005, urmeaza a fi respinsa ca prematur formulata contestatia doamnei X cu privire la constatările fiscale din raportul de inspectie fiscala privind baza de impunere pentru anul 2005, intrucat la data introducerii contestatiei nu erau individualizate obligatiile de plata printr-un titlu de creanta, acestea stabilindu-se numai prin decizia de impunere, singura care produce efecte fiscale fata de contribuabila.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art.16 alin.(2) si (3), art.34, art.36 alin.(2), art.59, art.65 alin.(1) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, pct.1 si 2 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr.7/2001, aprobate prin H.G. nr.54/2003, art.24 alin.(3) si (6), art.49 alin.(2) si (4), art.69 alin.(2) si art.71 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.52, 53 si 55 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, art.1, art.3, art.11 si art.18 din Legea nr. 15/1994, pct. 20 lit.c) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.568/2000 de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, cu modificarile ulterioare, art.8 alin.(2) din Legea nr.82/1991 a contabilitatii, pct.47 si 50 din Normele metodologice aprobate prin HG nr.58/2003 si OMFP nr.1040/2004 privind organizarea si conducerea evidentei contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil, art.1 alin.(2) si (4) si art.2 din HG nr.1553/2003, Anexa la HG nr.436/2002 pentru modificarea si completarea Hotărârii Guvernului nr. 518/1995 privind unele drepturi si obligatii ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, art.12, art.13, art.14 din OG nr.61/2002 privind colectarea creantelor bugetare, art.83 alin.(1) art.86, art.114, art.115, art.175 alin.(1), art.183 alin.(1) si art.186 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

DECIDE

1. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata împotriva Deciziei de impunere anuala pe anul 2003 nr. , pentru suma de lei reprezentand impozit pe venit aferent anului 2003, împotriva Deciziei de impunere anuala pe anul 2004 nr. , pentru suma

de lei reprezentand impozit pe venit aferent anului 2004 si a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. pentru suma de lei reprezentand accesorii aferente impozitului pe venit.

2. Respinge ca prematur formulata contestatia impotriva constatarilor fiscale din raportul de inspectie fiscala privind baza de impunere pentru anul 2005.

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