



**ROMANIA - Ministerul Economiei și Finanțelor**  
**AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**  
**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE**  
**CONSTANTA**  
**Serviciul Soluționare Contestații**

---

**DECIZIA nr.62/04.09.2008**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**CABINET AVOCAT IONESCU ION**  
**înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr.....**

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Constanța a fost sesizat de către A.F.P.M. Constanța - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, prin adresa nr..... din 25.07.2008, înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr...../29.07.2008, cu privire la contestația formulată de **CABINET AVOCAT IONESCU ION**, cu sediul activității în Constanța, Str..... nr....., bl....., sc....., ap....., CNP .....

**Obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală nr..... din 06.06.2008, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr..... din 26.11.2007, de organele A.F.P. Constanța - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, precum și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr...../06.06.2008.**

**Suma contestată, în cuantum total de ..... lei este compusă din:**

- ✓ ..... lei - impozit pe venit,
- ✓ ..... lei - accesorii aferente.

Contestația a fost introdusă de titularul cabinetului de avocat, fiind îndeplinite astfel prevederile art.206 lit.e) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, și a fost depusă în termenul prevăzut la art.207(1) din același act normativ.

Astfel, actul atacat a fost transmis titularului prin poștă, în data de 24.06.2008 (conform ștampilei poștale), iar contestația a fost depusă la organul emitent în data de 24.07.2008, fiind înregistrată sub nr.....

Constatându-se că în speță sunt întrunite și celelalte condiții de procedură, prevăzute la art.206 și 209(1) din O.G. nr.92/2003, republicată, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța are competența să soluționeze pe fond cauza și să pronunțe soluția legală.

**I. Prin adresa înregistrată la A.F.P.M. Constanța sub nr..... din 21.04.2008, titularul cabinetului de avocat formulează contestație împotriva debitelor stabilite suplimentar de organele**

de inspecție fiscală din cadrul A.F.P.M. - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice prin Decizia de impunere nr..... din 06.06.2008, solicitând anularea în totalitate a acestui titlu de creanță, precum și anularea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr...../06.06.2008.

În susținerea contestației sale petentul invocă următoarele argumente:

**1.** Actele administrative fiscale contestate sunt emise cu vicii de formă, drept pentru care, în conformitate cu prevederile art.43 și art.46 din O.G. nr.92/2003, aceste aspecte atrag nulitatea acestor acte.

Astfel, în Dispoziția nr...../06.06.2008, la termenul de îndeplinire a măsurii dispuse, este înscrisă data de „15.05.200”, raportul de inspecție fiscală nr...../06.06.2008 la „date despre contribuabil” menționează eronat - persoana fizică-IONESCU ION în loc de „Cabinetul de avocat IONESCU ION”, iar Decizia de impunere nr...../06.06.2008 nu reprezintă un act administrativ fiscal care să poată produce efecte juridice deoarece reprezintă doar „anexa 1” la Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr...../06.06.2008.

**2.** Pe fond, referitor la concluziile din raportul de inspecție, petentul apreciază că sunt netemeinice, deoarece:

Temeiul legal în baza căruia s-au calculat penalități de întârziere, respectiv art.3 alin.5 din Legea 210/2005, este greșit, respectiv alin.5 nu există.

Un alt argument pe care contestatarul îl aduce în sprijinul acțiunii sale este că, aprecierea organului de inspecție asupra nedeductibilității cheltuielilor cu materialele de construcție aferente anului fiscal 2003 nu are temei legal, întrucât O.G. 7/2001 a fost abrogată prin apariția Legii nr.571/2003.

Deasemenea, susține că organul de inspecție a considerat eronat ca fiind de uz personal, aparatul foto achiziționat cu ff...../28.07.2004, subliniind faptul că acesta este necesar desfășurării activității de avocat.

Totodată, cu privire la modul de amortizare a mijlocului fix constând în laptop, achiziționat cu f.f. nr...../28.05.2004, petentul opinează că temeiul legal invocat de organul de inspecție fiscală (art.49 din Legea nr.571/2003 alin.7), nu există.

În plus, organul de inspecție a aplicat o metodă de amortizare defavorabilă contribuabilului, în sensul că a utilizat amortizarea liniară și nu pe cea accelerată.

În motivarea acțiunii sale, petentul susține că stabilirea de creanțe fiscale aferente exercițiului 2005 este netemeinică și nelegală, deoarece cheltuielile cu primele de asigurare efectuate se înscriu în categoria prevăzută de alin.5 lit.h art.48 din Legea nr.571/2003, nu în cele prevăzute la alin.7 lit.d al aceluiași articol.

Cu privire la cheltuielile aferente pieselor de schimb și a combustibilului, achiziționate în anul 2005, petentul susține că

sunt deductibile fiscal, deoarece acestea au fost efectuate în vederea reducerii prețului la momentul cumpărării.

Totodată, față de constatările organului de inspecție referitor la neadmiterea cheltuielilor cu amortizarea în sumă de ..... lei aferentă autoturismului achiziționat în anul 2005, contribuabilul susține că are drept de deducere a 50% din valoarea de intrare a mijlocului fix, având în vedere durata normală de funcționare rămasă.

În acest sens, invocă prevederile art.24 alin.6 lit.b), coroborat cu art.III pct.3 din H.G. nr.2139/2004.

**II. Raportul de inspecție fiscală din data de 06.06.2008 a fost întocmit de organele A.F.P. Constanța - Serviciul de inspecție fiscală persoane fizice, urmare a verificării de fond a contribuabilului Cabinet Avocat IONESCU ION.**

Inspecția fiscală a cuprins perioada 01.01.2002-01.04.2008, dată la care contribuabilul își încetează activitatea conform Deciziei nr...../2008 emisă de Baroul Constanța, constatându-se următoarele:

Anul 2002

Veniturile și cheltuielile realizate de contribuabil evidențiate în contabilitate, se prezintă astfel:

→venit brut: ..... lei;  
→cheltuieli totale, din care: ..... lei;  
    cheltuieli deductibile: ..... lei;  
    cheltuieli nedeductibile: ..... lei;  
→venit net ..... lei.

Urmare controlului efectuat, a rezultat că nu se modifică baza de impunere pe anul 2002.

Anul 2003

Veniturile și cheltuielile realizate de contribuabil evidențiate în contabilitate, se prezintă astfel:

→venit brut: ..... lei;  
→cheltuieli totale, din care: ..... lei;  
    ▪ cheltuieli deductibile: ..... lei;  
    ▪ cheltuieli nedeductibile, din care: ..... lei;  
        -stabilite de contribuabil: ..... lei;  
        -stabilite în timpul controlului: ..... lei;  
→venit net: ..... lei.

A fost majorată baza impozabilă (venitul net) cu suma de ..... lei, reprezentând cheltuieli cu materiale de construcții utilizate la imobilul în care contribuabilul își desfășoară activitatea în baza unui contract de comodat. În conformitate cu prevederile O.G. nr.7/2001, art.10 alin.(1) lit.b), coroborate cu prevederile cap.I titlul X din Codul civil, aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile fiscal.

Urmare modificării bazei impozabile, s-a stabilit un impozit anual de plată în sumă de ..... lei. Pentru suma datorată de ..... lei, au fost calculate accesorii în sumă de ..... lei, conform prevederilor art.3 alin.5 din Legea nr.210/2005, pentru perioada 24.10.2006-06.06.2008.

Anul 2004

Veniturile și cheltuielile realizate de contribuabil evidențiate în evidența contabilă se prezintă astfel:

→venit brut: ..... lei;  
→cheltuieli totale, din care: ..... lei;  
    ▪ cheltuieli deductibile: ..... lei;  
    ▪ cheltuieli nedeductibile, din care: ..... lei;  
        -stabilite de contribuabil: ..... lei;  
        -stabilite în timpul controlului: ..... lei;  
            din care:  
                >dobândă credit: ..... lei;  
                >aparat foto: ..... lei;  
                >mijloc fix(laptop): ..... lei;  
→venit net: ..... lei.

A fost majorată baza impozabilă (venitul net) cu suma de ..... lei reprezentând cheltuieli nedeductibile, astfel:

>dobândă credit în sumă de ..... lei, aferentă unui credit care nu a fost contractat de Cabinet Avocat IONESCU ION și  
>suma de ..... lei reprezentând contravaloarea unui aparat foto achiziționat cu f.f. nr...../28.07.2004.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că atât creditul, cât și aparatul foto, au fost folosite pentru uz personal, motiv pentru care în conformitate cu prevederile art.49 alin.(7) lit.a) din Legea nr.571/2003, aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile fiscal.

>mijloc fix (laptop) în sumă de ..... lei, achiziționat cu factura fiscală nr...../28.05.2004. Urmare controlului efectuat, s-a constatat că, în mod eronat, a fost considerat de contribuabil cheltuiala deductibilă a anului 2004 întreaga valoare a mijlocului fix, având în vedere prevederile art.49 alin.(7) lit.i), coroborate cu art.24 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În timpul controlului, s-a calculat cheltuiala cu amortizarea aferentă anului 2004 în sumă de ..... lei, folosind metoda liniară conform prevederilor art.24(6) lit.b) din Codul fiscal.

Urmare modificării bazei impozabile, s-a stabilit un impozit anual suplimentar de plată în sumă de ..... lei. Pentru suma datorată de ..... lei, au fost calculate accesoriile în sumă de ..... lei, conform prevederilor art.1 alin.1 din H.G. nr.784/2005, pct.15<sup>6</sup>, precum și art.3 alin.5 din Legea nr.210/2005, pentru perioada 01.01.2006-06.06.2008.

Anul 2005

Veniturile și cheltuielile realizate de contribuabil evidențiate în contabilitate se prezintă astfel:

→venit brut: ..... lei;  
→cheltuieli totale, din care: ..... lei;  
    ▪ cheltuieli deductibile: ..... lei;  
    ▪ cheltuieli nedeductibile, din care: ..... lei;  
        -stabilite de contribuabil: ..... lei;

-stabilite în timpul controlului: ..... lei;  
 din care:

- >mijloc fix(autoturism): ..... lei;
- >piese schimb și benzină: ..... lei;
- >asigurare viață NEDERLAND: ..... lei;
- >dobândă credit: ..... lei;

→venit net: ..... lei.

A fost modificată baza impozabilă (venitul net) cu suma de 13.235 lei reprezentând cheltuieli nedeductibile, astfel:

- ..... lei reprezentând amortizare în cotă de 50% din valoarea de achiziție mijloc fix-autoturism, cheltuială nedeductibilă conform prevederilor art.48 alin.(7) lit.i), coroborat cu art.24 alin.(11) din Legea nr.571/2003;

- ..... lei reprezentând piese de schimb și benzină, cheltuială nedeductibilă conform prevederilor art.48 alin.(7) lit.a) din Legea nr.571/2003;

- ..... lei reprezentând asigurări de viață, cheltuială nedeductibilă conform prevederilor art.48 alin.(7) lit.d) din Legea nr.571/2003;

- ..... lei reprezentând dobânzi credit cheltuială nedeductibilă, conform prevederilor art.48 alin.(7) lit.a) din Legea nr.571/2003;

Urmare modificării bazei impozabile s-a stabilit o diferență de impozit pe venit de plată în sumă de ..... lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de ..... lei, conform art.3 alin.5 din Legea nr.210/2005, pentru perioada 10.04.2007-06.06.2008

În baza constatărilor din Raportul de inspecție, cu privire la activitatea anilor 2003, 2004 și 2005, a fost întocmită 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, nr..... din 06.06.2008, iar cu privire la activitatea desfășurată în anul 2002 a fost emisă Decizia nr...../06.06.2008 privind nemodificarea bazei de impunere.

**III. Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, motivațiile petentului în raport de constatările organelor de inspecție, ținând cont de dispozițiile legale aplicabile în speță, se rețin următoarele:**

**În fapt,** urmare inspecției fiscale efectuate în vederea soluționării cererii înregistrate la A.F.P. Constanța sub nr...../20.05.2008, s-a constatat că în perioada 01.01.2002-31.12.2002, veniturile și cheltuielile realizate de P.F. Cabinet avocat IONESCU ION coincid cu datele înscrise în Declarația de venit global depusă la organul fiscal sub nr....., în data de 13.05.2003.

Urmare acestor constatări, a fost emisă Decizia privind nemodificarea bazei de impunere în temeiul art.109, alin.2 din O.G. nr.92/2003.

Pentru perioada 01.01.2003-01.04.2008 (data la care contribuabilul Cabinet Avocat IONESCU ION își încetează activitatea, conform Deciziei nr...../2008 emisă de Baroul Constanța), s-a constatat că P.F. verificată a diminuat baza impozabilă (venitul net) cu o serie de cheltuieli aferente materialelor de construcții utilizate la sediul unde își desfășoară activitatea în baza unui contract de comodat, considerate nedeductibile în temeiul dispozițiilor art.10 alin.(1) lit.a) și b) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit și art.49 alin.(7) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, alte cheltuieli nedeductibile în baza aceluiași temei legal, precum și cu cheltuieli reprezentând achiziții mijloace fixe, nedeductibile în temeiul art.48 alin.(7) lit.i) din Codul fiscal.

La finalizarea inspecției, a fost emisă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție nr...../06.06.2008, contestată de petent fiind „afectată de nulitate”.

Potentul contestă majorarea bazei impozabile și, implicit, stabilirea diferențelor de impozit pe venit și a obligațiilor fiscale accesorii prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală nr...../06.06.2008, susținând că:

- Această decizie nu poate produce efecte juridice, deoarece reprezintă numai „anexa 1” la Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr...../06.06.2008 și nu un act administrativ fiscal, iar Raportul de inspecție se referă la alt contribuabil, respectiv persoana fizică IONESCU ION și nu „Cabinet de avocat IONESCU ION”.

- Penalitățile au fost calculate fără temei legal. Astfel, în actul de control contestat, se precizează că au fost calculate în baza dispozițiilor art.3 alin.5 din Legea nr.210/2005, ori acest articol nu are decât un aliniat.

- Pentru anul 2003, petentul apreciază că O.G. nr.7/2001 a fost abrogată de Legea nr.571/2003.

- În anul 2004, contribuabilul precizează că a achiziționat aparatul foto pentru a-l utiliza în scopul desfășurării activității, (probe în instanță-înregistrări foto).

Referitor la modul de calcul al amortizării mijlocului fix constând în laptop, petentul motivează:

- art.49 din Legea nr.571/2003 alin.7 nu are litera a) și respectiv i);

- deși legea îi permitea (art.24 alin.6 lit.b din Legea nr.571/2003), organul de inspecție nu a calculat amortizarea prin metoda accelerată ci prin cea liniară, defavorabilă contribuabilului.

- Cu privire la cheltuielile cu primele de asigurare înregistrate în anul 2005, petentul consideră că acestea se încadrează în categoria cheltuielilor deductibile prevăzute la art.48 alin.7 lit.d din Codul fiscal.

- Deasemenea, sumele aferente pieselor de schimb și combustibilului sunt deductibile, deoarece au fost efectuate în scopul reducerii prețului autoturismului achiziționat ulterior.

- Cu privire la calculul amortizării autoturismului achiziționat în anul 2005, petentul opinează:

Înregistrarea în evidența contabilă a sumei de ..... lei reprezintă amortizarea aferentă mijlocului fix, care a fost efectuată cu respectarea art.24 alin.6 lit.b din Legea 571/2003, (folosind amortizarea accelerată), deoarece a considerat că, autoturismul avea durata normală de funcționare între 4 și 6 ani, conform H.G. nr.2139/2004, iar potrivit art.III pct.3, recuperarea valorii de intrare a mijlocului fix se face pe durata normală de funcționare rămasă.

Astfel, autoturismul a fost construit în anul 2002, a fost achiziționat în anul 2005, optând pentru durata de funcționare de 4 ani, rezultă că petentul urma să calculeze amortizarea pe perioada de 2 ani. În această situație, chiar dacă nu ar fi optat pentru amortizarea accelerată, legislația i-ar fi permis același mod de calcul.

**Spețele supuse soluționării sunt dacă organul de soluționare se poate investi cu soluționarea contestației împotriva Dispoziției de măsuri stabilite de organele de inspecție nr...../06.06.2008, dacă Decizia de impunere nr...../06.06.2008 emisă în baza Raportul de inspecție nr..... din 06.06.2008 este act administrativ fiscal și dacă debitele evidențiate în această decizie au fost stabilite legal.**

**1) Cu privire la capătul de cerere privind contestația împotriva Dispoziției de măsuri stabilite de organele de inspecție nr...../06.06.2008:**

**În drept**, potrivit dispozițiilor art.209, alin.1 din O.G. nr.93/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, referitor la competența de soluționare,

*"Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrativ fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a titlurilor de creanță privind datoria vamală se soluționează după cum urmează:*

*a.contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora, al căror quantum este sub 500.000 lei, se soluționează de către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatorii au domiciliul fiscal sau, după caz, de către organul fiscal stabilit la art.33, alin.(3)".*

**În speță**, actul atacat respectiv, **Dispoziția de măsuri stabilite de organele de inspecție nr...../06.06.2008**, nu îndeplinește condițiile de act administrativ fiscal de natura celor prevăzute de actul normativ mai sus menționat, pentru ca cererea formulată de petent să poată fi soluționată de organele competente constituite la nivelul D.G.F.P. Constanța.

În fapt, prin contestația formulată, P.F. Cabinet Avocat IONESCU ION atacă un **alt act administrativ fiscal**, situație în care competența de soluționare aparține organului fiscal emitent,



în conformitate cu prevederile art.209 alin.2 din Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

*"Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente."*

**În contextul dispozițiilor legale mai sus invocate, competența de soluționare aparține organelor fiscale din cadrul SAIF - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice Constanța, care urmează să se pronunțe asupra cererii formulate de petent împotriva Dispoziția de măsuri stabilite de organele de inspecție nr...../06.06.2008, în conformitate cu dispozițiile art.210(1) și art.211(5) din Codul de procedură fiscală.**

Pentru argumentele expuse, dosarul cauzei urmează a se transmite organului emitent al actului atacat, în vederea soluționării.

**2) Referitor la capătul de cerere privind invocarea faptului că Decizia de impunere nr...../06.06.2008, emisă în baza Raportul de inspecție nr..... din 06.06.2008, nu este act administrativ fiscal:**

**În drept**, art.109 din O.G. nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedura fiscală, precizează:

*„Raportul privind rezultatul inspecției fiscale*

*(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere factual și legal.*

*(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.*

Prin Ordinul Nr.149 din 10 mai 2007 privind modelul și conținutul unor documente întocmite în activitatea de inspecție fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, la art.1:

*„(1) Se aprobă modelul și conținutul formularului "Decizie 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", prezentat în anexa nr. 1".*

Iar la art.7, se precizează:

*„Anexele nr. 1 - 6 fac parte integrantă din prezentul ordin".*

Prin Ordinul M.E.F. nr.1046/2007 pentru modificarea unor ordine ale ministrului economiei și finanțelor a fost modificat modelul „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”, aprobat prin Ordinul M.E.F. nr.



149/2007 privind modelul și conținutul unor documente întocmite în activitatea de inspecție fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere.

Instrucțiunile de completare a formularului "Decizie 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", precizează:

*„Formularul "Decizie 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" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind stabilirea diferențelor de impozit pe venit.*

Acesta se va completa la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a constatării de diferențe de impozit pe venit stabilit suplimentar și/sau accesorii aferente acestora, înscrise în "Raportul de inspecție fiscală".

Formularul "Decizie 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" se emite pentru fiecare persoană fizică plătitoare de impozit pe venit datorat pentru veniturile proprii, în baza constatărilor din raportul de inspecție fiscală.[...]

Din contextul legal invocat, se reține că Decizia de impunere reprezintă actul administrativ-fiscal emis în baza Raportului de inspecție fiscală, care constituie titlul de creanță, prin care se stabilesc și se individualizează creanțe fiscale datorate bugetului consolidat al statului .

**În speță**, se reține că față de prevederile legale menționate mai sus, rezultă că Decizia de impunere nu este anexă la Dispoziția de măsuri, ci reprezintă parte integrantă din Ordinul Nr.149 din 10 mai 2007 privind modelul și conținutul unor documente întocmite în activitatea de inspecție fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere.

Referitor la contribuabilul verificat, din Raportul de inspecție din 06.06.2008 rezultă că organele fiscale au procedat la „verificarea fiscală de fond a Cabinet Avocat IONESCU ION”, astfel, argumentul petentului că a fost supus controlului un alt contribuabil, nu este dovedit.

În această situație, față de prevederile legale, se reține că argumentele petentului cu privire la nulitatea actelor atacate nu au temei legal, motiv pentru care se va respinge acest capăt de cerere ca fiind nemotivat legal.

**3) Cu privire la afirmația petentului, respectiv că organul fiscal a calculat penalitățile de întârziere în baza unui temei**

**legal greșit deoarece art.3 alin.5 din Legea nr.210/2005 nu există, întrucât acest articol are un singur aliniat, se reține:**

**În drept,** art.3 din Legea nr.210/2005 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr.20/2005 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

„ART. 3

Începând cu data de 1 ianuarie 2006, art. 115 din Codul de procedură fiscală se modifică și va avea următorul cuprins:

"ART. 115

Majorări de întârziere

(1)[...]

(2)[...]

(3)[...]

(4)[...]

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

**În speță,** se constată că organul de inspecție fiscală a invocat eronat art.3 alin.5 din Legea nr.210/2005, în loc de art.115 alin.5 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, modificat prin art.3 din Legea nr.210/2005, privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr.20/2005 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Pe de altă parte, deși temeiul legal a fost invocat eronat, acest fapt nu este de natură să anuleze obligația contribuabilului de a datora accesorii aferente obligațiilor bugetare neplătite la termen.

În această situație, organul de soluționare se va pronunța pentru **respingerea** ca insuficient motivată acțiunea acestui capăt de cerere.

**4) Referitor la capătul de cerere privind debitele stabilite suplimentar de plată, se reține:**

**Anul 2003:**

**În drept,** pentru perioada anului 2003, aplicabilă speței este O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit care, la art.10 alin.1, precizează :

„(1) În vederea determinării venitului net ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplică următoarele reguli:

a) cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării acestuia, justificate prin documente;

b) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale nu sunt cheltuieli aferente venitului;

**În speță**, se constată că P.F. Cabinet Avocat IONESCU ION a înregistrat în evidența contabilă, în perioada anului 2003, cheltuieli pentru care organul de inspecție a stabilit că sunt nedeductibile fiscal.

Astfel, cheltuielile aferente materialelor de construcție, în suma de ..... lei, s-au efectuat pentru sediul în care contribuabilul își desfășoară activitatea în baza unui contract de comodat.

Conform prevederilor Codului civil, contractul de comodat este un contract prin care proprietarul cedează un bun spre folosință cu titlu gratuit, la care, conform art.1568 coroborat cu art.1574 din Codul civil, nu are voie să facă investiții la bunul respectiv fără acordul proprietarului .

În situația în care se impune, totuși, efectuarea unor investiții, contravaloarea acestora se vor recupera de la proprietar.

În baza acestei constatări și având în vedere faptul că petentul nu justifică cu documente potrivit cărora aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării veniturilor în cadrul activității desfășurate, se reține că, măsura dispusă de organele de inspecție este legală.

Prin urmare se constată că, în vederea determinării venitului net, cheltuielile aferente materialelor de construcții efectuate în anul 2003, în sumă de ..... lei, nu îndeplinesc condițiile prevăzute de art.10 alin.1 lit.a) și b) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit.

Astfel, rezultă că organele de inspecție fiscală au procedat legal prin majorarea bazei de impunere și calcularea impozitului pe venit suplimentar de plată aferent.

Pe cale de consecință, organul de soluționare urmează să decidă **respingerea ca neîntemeiată legal** a contestației formulate pentru capătul de cerere împotriva sumei de ..... lei, reprezentând impozit pe venit pe anul 2003, precum și a accesoriilor în cuantum de ..... lei.

Susținerea petentului potrivit căreia măsura stabilită de organele de inspecție este netemeinică, întrucât O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit a fost abrogată de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu este întemeiată, deoarece potrivit art.297 din lege, se precizează:

*„Prezentul cod intră în vigoare la data de 1 ianuarie 2004, cu excepția cazului în care în prezentul cod se prevede altfel.”*

Astfel, pentru anul 2003 sunt aplicabile prevederile O.G. 7/2001 privind impozitul pe venit.

#### **Anul 2004:**

**În drept**, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare de la 01.01.2004, la art.24 cu privire la amortizarea fiscală, se precizează:

*„(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.*

[...]

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

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

b) în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al mașinilor, uneltelor și instalațiilor, precum și pentru computere și echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată;

c) în cazul oricărui alt mijloc fix amortizabil, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară sau degresivă.

(7) În cazul metodei de amortizare liniară, amortizarea se stabilește prin aplicarea cotei de amortizare liniară la valoarea de intrare a mijlocului fix amortizabil."

Iar art.49 din aceeași lege, privind regulile generale de stabilire a venitului net din activități independente determinat pe baza contabilității în partidă simplă, stipulează:

„(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 50 și 51.

[...]

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

[b) -h)];

i) cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar;"

**În speță**, în timpul controlului, s-a majorat baza de impunere cu suma totală de ..... lei, compusă din:

→..... lei, reprezentând dobândă credit aferentă unui credit necontractat pe numele contribuabilului, pentru care petentul nu a expus motivele de fapt și de drept pentru care a exercitat calea de atac a contestației împotriva acestei sume, drept pentru care acțiunea se va respinge ca nemotivată;

→..... lei, reprezintă contravaloare aparat foto achiziționat cu factura fiscală nr...../28.07.2004. În contestație, petentul motivează că a fost achiziționat în scopul utilizării în desfășurarea activității, dar fără să prezinte și dovada celor afirmate.

În această situație, organul fiscal a interpretat corect textul legal stipulat la art.49 alin.(7) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, stabilind că suma de ..... lei este aferentă unui bun utilizat de contribuabil pentru uz personal.

→..... lei, reprezintă mijloc fix (laptop), achiziționat cu factura fiscală nr...../28.05.2004.

Din interpretarea logică și sistematică a prevederilor art.49. alin.(7) lit.i) coroborat cu art.24 alin.1) din aceeași lege, rezultă fără echivoc că, petentul a considerat eronat cheltuială deductibilă a anului 2004 întreaga valoare a mijlocului fix.

Susținerea petentului, potrivit căreia organul de inspecție fiscală trebuia să aplice metoda de amortizare accelerată, favorabilă contribuabilului, nu pe cea liniară, nu este întemeiată deoarece, potrivit art.24 alin.(6) lit.b) din lege, contribuabilul poate opta pentru metoda accelerată de amortizare, nu organul fiscal.

Pentru motivele expuse, se reține că măsura dispusă de organele de inspecție fiscală cu privire la majorarea bazei de impunere aferentă anului 2004 cu suma totală de ..... lei, este legală.

Pe cale de consecință, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva sumei de ..... lei, reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar, precum și a accesoriilor aferente în sumă de ..... lei.

**Anul 2005:**

**În drept,** începând cu 01.01.2005, urmare modificărilor Codului fiscal survenite în perioada anului 2004, numerotarea articolelor s-a modificat, astfel art.49 (citat mai sus), devine art.48 cu următorul text aplicabil speței:

„ART. 48

*Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă*

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

*[...]*

*(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:*

*a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;*

*b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;*

*c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz;*

*d) cheltuielile cu primele de asigurare să fie efectuate pentru:*

*1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;*

*2. activele ce servesc ca garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul;*

*3. boli profesionale, risc profesional și accidente de muncă;*

*4. persoane care obțin venituri din salarii, potrivit prevederilor capitolului III din prezentul titlu, cu condiția impozitării sumei reprezentând prima de asigurare, la beneficiarul acesteia, la momentul plății de către suportator.*

*(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:*

*[...];*

h) prima de asigurare pentru asigurările private de sănătate, în limita echivalentului în lei a 200 euro anual pentru o persoană;

[...]

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

[...]

d) cheltuielile cu primele de asigurare, altele decât cele prevăzute la alin. (4) lit. d) și la alin. (5) lit. h);

[...]

i) cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar;"

**În speță**, în timpul controlului, s-a stabilit că în perioada anului 2005 contribuabilul a înregistrat cheltuieli nedeductibile în sumă totală de ..... lei.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține:

→Suma de ..... lei, reprezentând cheltuieli cu piese de schimb și combustibil efectuate la o dată la care contribuabilul nu deținea autoturismul, nu poate fi deductibilă la calculul venitului impozabil, pe motiv că nu sunt aferente veniturilor, nefiind respectate prevederile art.48(4) lit.a). Motivația petentului, potrivit căreia aceste cheltuieli s-au efectuat în scopul reducerii prețului de achiziție, nu are temei legal.

→Referitor la suma de ..... lei, reprezentând asigurări de viață, se constată că față de prevederile legale citate mai sus, acestea nu se regăsesc în categoria celor precizate la art.48(4) lit.d) și (5) lit.h) din Legea nr.571/2003, pentru a îndeplini condițiile generale de a putea fi deduse.

Mai mult, alin.(7) lit.d) al aceluiași articol, precizează că nu sunt cheltuieli deductibile, „cheltuielile cu primele de asigurare, altele decât cele prevăzute la alin.(4) lit.d) și la alin.(5) lit.h)”.

Pentru argumentele expuse, se reține ca întemeiată legal măsura organelor de inspecție fiscală de a stabili că suma de ..... lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal.

>Cu privire la suma de ..... lei, reprezentând dobândă credit aferentă unui credit necontractat pe numele contribuabilului, petentul nu a prezentat motivele de fapt și de drept pentru care a exercitat calea de atac a contestației împotriva acestei sume, drept pentru care acțiunea se va respinge ca nemotivată;

>Prin contractul de intermediere nr...../19.12.2005, petentul a achiziționat un autoturism în valoare de ..... lei și a înregistrat cheltuielile cu amortizarea, suma de ..... lei, încălcând astfel prevederile art.24 alin.11 lit.a) din Legea nr.571/2003, care precizează:

„Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează: începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune{...}”.

În cazul în speță, achiziția efectuându-se în luna decembrie 2005, rezultă că amortizarea fiscală ar fi trebuit calculată



începând cu data de 01.01.2006, dată la care contribuabilul ar fi putut opta pentru amortizarea accelerată.

Pentru motivele expuse se reține că măsura dispusă de organele de inspecție fiscală cu privire la majorarea bazei de impunere aferentă anului 2005 cu suma totală de ..... lei, este legală.

Pe cale de consecință, se va **respinge ca neîntemeiată** și contestația formulată împotriva sumei de ..... lei, reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar, precum și a accesoriilor aferente în sumă de ..... lei.

**Pentru considerentele arătate și în temeiul art.209 și 216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în data de 31.07.2007, se**

**DECIDE:**

**1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate 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...../06.06.2008 și a Raportului de inspecție fiscală nr..... din 06.06.2008, pentru suma totală de ..... lei care este compusă din:**

- ✓ ..... lei - impozit pe venit,
- ✓ ..... lei - accesorii aferente.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Constanța, în termen de 6 luni de la comunicare, în conformitate cu art.218 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin O.G. nr.92/2003 republicată în 2007, coroborat cu art.11 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004.

**DIRECTOR EXECUTIV,  
BOGDAN IULIAN HUȚUCĂ**

**ȘEF SERVICIU,  
SOLUȚIONARE CONTESTAȚII  
EMILIA CRÂNGUȘ**

P.F./4EX  
29.08.2008