

DECIZIA nr.224 din 2007
privind solutionarea contestatiei formulata de contribuabilul
x,
titularul Cabinetului individual de avocatura “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 de catre Administratia Finantelor Publice sector . - Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice prin adresa nr. ..., inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. ..., completata cu adresa inregistrata sub nr...., cu privire la contestatia formulata de contribuabilul ..., titularul Cabinetului individual de avocatura “...”, cu sediul in Bucuresti, str.....

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr...., completata cu adresele inregistrate la D.G.F.P.-M.B. sub nr.... din data de ..., il constituie Deciziile de impunere anuala pentru veniturile realizate de persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anii 2001, 2002, 2003 si 2004 din data de 17.04.2007, emise in baza raportului de inspectie fiscala nr...., comunicate contribuabilului cu adresa nr...., prin scrisoare recomandata cu confirmare de primire, la data de ..., prin care s-a stabilit de plata suma totala de ... lei, astfel:

1. Decizia de impunere anuala pentru persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anul **2001** nr...., prin care s-a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat constatata in plus fata de impunerea precedenta, in suma de **... lei;**

2. Decizia de impunere anuala pentru persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anul **2002** nr...., prin care s-a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat constatata in plus, in suma de **... lei;**

3. Decizia de impunere anuala pentru persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anul **2003** nr...., prin care s-a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat constatata in plus fata de impunerea precedenta, in suma de **... lei;**

4. Decizia de impunere anuala pentru persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anul **2004** nr...., prin care s-a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat constatata in plus fata de impunerea precedenta, in suma de **... lei.**

Totodata, contribuabilul precizeaza ca intelege sa conteste si raportul de inspectie fiscala nr...., avizul de inspectie fiscala pentru anul 2001 din data de ... si avizul de inspectie fiscala nr.....

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, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de contribuabilul x, titularul Cabinetului individual de avocatura “...”.

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

I. Prin contestatia inregistrata la Administratia Finantelor Publice a sectorului ..sub nr...., petentul solicita anularea in totalitate a Deciziilor de impunere anuala pentru veniturile realizate de persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anii 2001, 2002, 2003 si 2004, emise in baza raportului de inspectie fiscala nr...., ca fiind nelegale.

De asemenea, petentul solicita anularea in totalitate a raportului de inspectie fiscala nr...., a avizului de inspectie fiscala nr.... ce i-a fost adus la cunostinta in data de ..., precum si a avizului de control fiscal pentru anul 2001 din data de ..., ca fiind nelegale la momentul comunicarii lor.

In sustinere petentul aduce urmatoarele argumente:

1. Procedurale si anume cele mentionate prin adresele transmise organului fiscal si la care nu a primit raspuns, respectiv:

- reclamatia administrativa inregistrata la Administratia Finantelor publice sector ... sub nr...., completata prin adresa inregistrata sub nr....;
- reclamatia administrativa inregistrata la Administratia Finantelor publice sector ... sub nr....;
- reclamatia administrativa inregistrata la Administratia Finantelor publice sector ... sub nr....;
- reclamatia administrativa inregistrata la Administratia Finantelor publice sector ... sub nr....;
- cererea de recuzare inregistrata la Administratia Finantelor publice sector ... sub nr....;
- adresa inregistrata sub nr.... privind realitatea sustinerilor formulate prin intampinarea inregistrata sub nr.... si depusa in data de ... la dosarul nr.... al tribunalului Bucuresti.

2. De fond, cheltuielile considerate a fi nedeductibile sunt inlaturate sub motivatii formale, respectiv: contracte de inchiriere pentru care s-a incasat impozit sunt inlaturate; cheltuieli efectuate, dar inlaturate fara a se verifica daca sunt reale; reimpozitarea veniturilor cu retinere la sursa (dobanda bancara), nu sunt fiscalizate corect veniturile din 2004. De asemenea, petentul mentioneaza ca s-a ignorat prescriptia, care opereaza asupra dreptului de exercitare al inspectiei fiscale, precum si faptul ca nu s-a verificat daca impozitele s-au platit.

Potentul isi intemeiaza contestatia pe prevederile art.175, 176, 177 si 179, 180 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, art.7 din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004.

Prin adresa nr.... Serviciul de solutionare a contestatiilor a solicitat petentului sa precizeze expres toate motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia, precum si documentele justificative pe care le considera necesare in sustinerea contestatiei.

Cu adresele inregistrate la D.G.F.P.-M.B. sub nr.... din data de ..., petentul precizeaza faptul ca motivele de fapt si de drept sunt cele mentionate in contestatia formulata, respectiv cele cuprinse in reclamatii administrative si cererea de recuzare, iar dovezile sunt cele de la dosarul cauzei. In concluzie, petentul solicita analiza

contestatiei in raport de exceptiile procedurale invocate, dar si in fond “*facand (in mod special) aplicarea art.II-101 din Tratatul de instituire a unei Constitutii pentru Europa adoptat la Bruxelles la 29 octombrie 2004, la care Romania este parte ca urmare a aderarii la Uniunea Europeana*”.

II. Prin Deciziile de impunere anuala pentru veniturile realizate de persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anii 2001, 2002, 2003 si 2004, emise in baza raportului de inspectie fiscala nr...., organele de impunere ale Administratiei Finantelor Publice sector ... au stabilit in sarcina petentului o diferenta de impozit anual de regularizat in plus in suma totala de ... lei.

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

Domnul avocat x, titularul Cabinetului individual de avocatura “x” cu sediul in str. ..., Bucuresti, isi exercita activitatea in baza Deciziei nr.... emisa de Baroul Bucuresti.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. ... ce a stat la baza emiterii deciziilor de impunere contestate, Administratia Finantelor Publice sector ... a verificat Cabinetul Individual de avocatura “x” pentru perioada Obiectul inspectiei fiscale a fost verificarea bazelor de impunere, a legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabil, respectarii legislatiei fiscale si contabile, stabilirii diferentelor de plata, precum si a accesoriilor aferente acestora.

Ca urmare a constatarilor efectuate si a diferentelor de venit anual global stabilite prin raportul de inspectie fiscala nr. ... au fost emise urmatoarele Decizii de impunere anuala pe anii 2001, 2002, 2003 si 2004, prin care s-au stabilit diferente de impozit anual de regularizat in plus in suma totala de ... lei.

1. Decizia de impunere anuala pentru persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anul **2001** nr....;
2. Decizia de impunere anuala pentru persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anul **2002** nr....;
3. Decizia de impunere anuala pentru persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anul **2003** nr....;
4. Decizia de impunere anuala pentru persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anul **2004** nr.....

3.1. Cu privire la diferentele de impozit pe venit stabilite prin Deciziile de impunere anuala pentru persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anii 2001, 2002, 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 Cabinetului individual de avocatura “...”, diferentele de impozit pentru anii 2001, 2002, 2003 si

2004, in conditiile in care petentul invoca motive de ordin procedural si cu caracter general si nu aduce in sustinere argumente sau documente care sa combata constatările organului de inspectie fiscala, din care sa rezulte ca nu datoreaza obligatiile stabilite.

3.1.1. Cu privire la procedura de desfasurare a inspectiei fiscale, se retin urmatoarele:

In fapt, avizul de inspectie fiscala ... a avut ca obiect inspectia fiscala asupra creantelor nascute in ultimii 3 ani fiscali, respectiv 2002, 2003 si 2004, pentru care exista obligatia depunerii declaratiei fiscale, in conformitate cu art.96 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la acea data.

Avizul de inspectie fiscala inregistrat sub nr...., a fost expedita prin scrisoare recomandata cu confirmare de primire nr.... La data de ..., corespondenta a fost returnata cu mentiunea „expirat termen de pastrare”, iar la data de .. contribuabilul a primit sub semnatura, o copie a avizului de inspectie fiscala, asa cum se precizeaza in referatul privind propunerile de solutionare a contestatiei nr.....

Prin cererea inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector ... sub nr...., petentul a solicitat amanarea controlului pe motiv ca are in derulare numeroase dosare cu termen de finalizare ..., data la care va intra in vacanta judecatoareasca.

Referitor la **avizul de inspectie fiscala inregistrat sub nr...**, comunicat petentului sub semnatura la data de ..., inspectia fiscala a avut ca obiect creantele nascute in anul 2001, pentru care exista obligatia depunerii declaratiei fiscale, in conformitate cu art.96 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la acea data. Extinderea verificarii s-a efectuat si pentru anul 2001, intrucat au existat indicii privind diminuarea impozitelor datorate bugetului general consolidat, asa cum se precizeaza in Raportul de inspectie fiscala nr.....

In drept, art. 96 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscal, republicata prevede:

“Perioada supusă inspectiei fiscale

(1) *Inspectia fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.*

(...)

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

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

De asemenea, potrivit prevederilor art. 199 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata se precizeaza: **“Dispozitii privind termenele - Termenele**

în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.”

Astfel, la art. 21 din O.G. nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede ca:

“Dreptul organelor de control fiscal sau, după caz, al serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale de a stabili diferențe de impozite și majorări de întârziere pentru neplata în termen a acestora, precum și de a constata contravenții și a aplica amenzi și penalități pentru faptele ale căror constatare și sancționare sunt, potrivit legii, de competența organelor de control fiscal sau, după caz, a serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, pentru o perioadă impozabilă, se prescrie după cum urmează:

- a) în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de deținere a declarației pentru perioada respectivă;*
- b) în termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plată a impozitului, în cazul în care legea nu prevede obligația depunerii declarației;*
- c) în termen de 5 ani de la data comunicării, către contribuabil, a impozitului stabilit de organele fiscale sau, după caz, de serviciile de specialitate ale autorităților administrației publice locale în condițiile prevăzute de lege”.*

Totodată, conform O.U.G. nr.53/2002 pentru modificarea termenului de depunere a declarațiilor de venit pe anul 2001, se precizează:

“Articol unic. - Termenul de depunere a declarației de venit global și a declarațiilor speciale pe anul 2001, prevăzut la art. 62 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 435 din 3 august 2001, cu modificările și completările ulterioare, se prorogă până la data de 31 mai 2002”.

Prin urmare, având în vedere normele legale sus-citate rezulta ca inspectia fiscala se poate efectua în cadrul termenului de 5 ani de la data expirării termenului de depunere a declarației fiscale, care reprezintă termenul general de prescripție în materie fiscală.

Termenul de 3 ani prevăzut la alin.(3) al art.95 din Codul de procedura fiscală nu este termen de prescripție, așa cum a înțeles petentul să-și motiveze contestația, ci un termen de recomandare pentru organele fiscale îndrituite să efectueze inspectia fiscală, care poate fi extinsă fără acceptul contribuabilului, până la limita termenului general de prescripție de 5 ani, atunci când există indicii privind diminuarea obligațiilor fiscale.

În cazul în speta, în condițiile în care organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației Finanelor Publice sector ... au stabilit diferența de impozit pe venit pentru anii 2002-2004, în mod corespunzător au extins inspectia fiscală și pentru anul 2001, fapt adus la cunoștința petentului în data de .., în condițiile în care termenul de prescripție pentru impozitul pe venit aferent anului 2001 a început să curgă de la data de ...

Invocarea de către petent a prevederilor art.66 și 88 din Codul de procedura fiscală, respectiv art.101 din Codul de procedura civilă și art.44 din Codul fiscal nu are nicio relevanță în soluționarea cauzei întrucât pentru creanțele fiscale născute înainte de data de .. sunt stabilite dispozițiile derogatorii exprese privind calculul termenelor de prescripție în materie fiscală (art.199 din Codul de procedura fiscală *“Termenele în curs*

la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă”).

Rezulta ca la data de 19.01.2007 nu era implinit termenul de prescriptie a dreptului organelor fiscale de a stabili diferente de impozit pe venit aferente anului 2001, contestatia petentului cu privire la inspectia fiscala pentru anul 2001 pe motiv de prescriptie fiind neintemeiata.

In ceea ce priveste **avizul de inspectie fiscala nr....**, ce a vizat perioada 2002-2004, petentul invoca nelegalitatea procedurilor de avizare intrucat inspectia trebuia sa vizeze numai anii 2005, 2004, 2003, nerespectarea termenului minim de 15 zile pentru comunicarea avizului inainte de data inceperii inspectiei, iar avizul in forma scrisa i-a fost comunicat in data de 24.01.2007, in timpul inspectiei fiscale.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca avizul de inspectie fiscala nr.... a fost emis la data de 02.05.2006 si a fost expediat prin posta cu confirmare de primire in data de 03.05.2006. Intrucat a fost returnat de posta cu mentiunea “expirat termen de pastrare”, avizul de inspectie fiscala i-a fost comunicat contribuabilului sub semnatura in data de 08.06.2006, in aceeasi data contribuabilul solicitand Administratiei Finantelor Publice sector ...amanarea inspectiei fiscale pe motiv ca are in derulare numeroase dosare cu termen de finalizare pana la intrarea in vacanta judecatoreasca.

Se retine faptul ca motivele invocate de petent sunt pur formale, la limita formalismului excesiv, in conditiile in care acesta nu aduce niciun argument din care sa rezulte ca a fost vatamat in vreun fel de procedura de desfasurare a inspectiei fiscale in baza avizului nr.... si cu atat mai putin ca i s-a produs vreo vatamare care nu poate fi inlaturata decat prin nulitatea actelor emise in urma inspectiei fiscale.

Dimpotriva, avizul emis in data de 02.05.2006 a vizat perioada 2002-2004 intrucat termenul de depunere a declaratiei de venit pentru anul 2005 expira in data de 15.05.2006, avizul i-a fost comunicat contribuabilului sub semnatura in data de 08.06.2006, iar inspectia a inceput in data de 13.12.2006, fiind inregistrata in acest sens in registrul unic de control la pozitia nr....; in aceasta perioada, contribuabilul si-a exercitat dreptul de a solicita amanarea inspectiei fiscale prin cererea inregistrata sub nr.....

Referitor la durata inspectiei fiscale domnul x sustine ca termenul de 3 luni pentru desfasurarea inspectiei fiscale este un termen prea mare raportat la volumul documentelor de controlat, fiind la granita termenului pentru marii contribuabili, care au obligatii bugetare mult mai mari fara sa precizeze in ce anume consta vatamarea drepturilor sale sub acest aspect.

Din raportul de inspectie fiscala nr.... rezulta ca inspectia a inceput in data de 13.12.2006 si s-a desfasurat pana in data de .. februarie 2007. Contribuabilul a fost instiintat cu privire la locul, data si ora desfasurarii discutiei finale cu adresa nr..... In baza raportului de inspectie fiscala au fost emise in data de 17.04.2007 deciziile de impunere anuala pentru anii 2001-2004 ce fac obiectul prezentei contestatii, decizii comunicate prin posta cu recomandata nr.... din 17.04.2007.

Totodata, din dosarul cauzei rezulta ca organele de inspectie fiscala au solicitat contribuabilului nota explicativa nr...., la care s-a primit raspuns in data de 29.01.2007.

Prin urmare, se retine ca inspectia fiscala propriu-zisa s-a desfasurat in perioada 13.12.2006 – 08.02.2007, cu respectarea drepturilor procedurale ale contribuabilului, dupa cum recunoaste si acesta in declaratia data organelor de inspectie fiscala in data de ...

In ceea ce priveste critica petentului referitoare la imixtiunea organelor fiscale in viata sa privata, contrara art.8 din CEDO, prin solicitarea mentionarii, prin nota explicativa data in cursul inspectiei fiscale, a suprafetei din locuinta destinata activitatii de avocatura, se retine ca petentul nu a precizat in ce fel anume solicitarea organelor fiscale i-a afectat dreptul la “o buna reputatie morala” sau dreptul la “dezvolatrea personalitatii in mediul social”.

Dimpotriva, solicitarea organelor de inspectie fiscala a avut la baza faptul ca petentul a declarat ca a desfasurat activitatea de avocatura in imobilul situat in str...., care constituie si locuinta de domiciliu, iar potrivit pct.54 din Normele metodologice date in aplicarea Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004 sunt cheltuieli deductibile **“cheltuielile cu functionarea si intretinerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit intelegerii din contract, pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii”**. Totodata, potrivit art.103 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata: **“1) Inspectia fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”**

Prin urmare, solicitarea de a da informatii cu privire la suprafata destinata activitatii de avocatura din locuinta de domiciliu a urmarit determinarea corecta a cheltuielilor deductibile fiscal prin departajarea cheltuielilor efectuate in scopul desfasurarii activitatii de avocatura, de cheltuielile efectuate in scop personal, fiind o solicitare legitima, necesara si proportionala cu obiectul urmarit, acela de aplicare corecta a legislatiei fiscale in materia impunerii veniturilor realizate de persoanele fizice din activitati independente.

Referitor la argumentul invocat de petent in adresele inregistrate la D.G.F.P.-M.B. sub nr.... din 26.06.2007, cu privire la faptul ca *a fost somat sa justifice veniturile si cheltuielile (cu referire stricta doar la cenzurarea cheltuielilor), convenite ca decontabile direct pe relatia avocat-client o scurta perioada a anului fiscal 2004, considerand ca prin aceasta solicitare se aduce o incalcare a relatiei avocat-client si altereaza increderea clientilor in calitatea de avocat a acestuia*, nu poate fi retinut in conditiile in care prin nota explicativa nr. ... datata 29.01.2007 petentul a precizat ca, data fiind modalitatea greoaie si ineficienta de evidentiere si decontare directa a acestui gen de relatii, a procedat la inregistrarea in venituri impozabile a sumelor primite cu titlu de avans de cheltuieli de la client si in cheltuieli deductibile fiscal a sumelor efectiv cheltuite in interesul clientilor.

Mai mult, potrivit prevederilor art.58 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, republicat: **“Pot refuza sa furnizeze informatii cu privire la datele de care au luat cunostinta în exercitarea activitatii lor preotii, avocatii, notarii publici, consultantii fiscali, executorii judecatoresti, auditorii, expertii contabili, medicii si psihoterapeutii, cu exceptia informatiilor cu privire la îndeplinirea obligatiilor fiscale stabilite de lege în sarcina lor”**.

Un alt argument adus in sprijinul contestatiei il constituie **si** exceptia ridicata de petent referitoare la faptul ca a inregistrat la Administratia Finantelor Publice sector ..., cererea de recuzare a d-nei consilier ... nr.....

In fapt, cererea de recuzare a facut si obiectul Dosarului nr...., aflat pe rolul Tribunalului Bucuresti Bucuresti Sectia a IX-a Contencios Administrativ si Fiscal, iar prin Certificatul de grefa din data de ..., s-au retinut urmatoarele:

„(...)Dosarul ... a fost solutionat prin sentinta civila nr.... cu solutia ADMITE exceptia lipsei calitatii procesuale pasive a paratei Respinge actiunea formulata impotriva acestei parate ca formulata impotriva unei persoane fara calitate procesuala pasiva. Admite in parte actiunea, obliga parata AFPS.. sa solutioneze cererea adresata de reclamant privind recuzarea. Respinge ca neintemeiat capatul de cerere privind despagubirile obliga AFPS... la plata catre reclamant a sumei de ... RON cheltuieli de judecata. Cu recurs in 15 zile de la comunicare.”

Ca urmare nu poate fi retinuta in solutionarea cauzei aceasta motivatie cu atat mai mult cu cat potrivit prevederilor art.40 alin.(5) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscal, republicata, *“Recuzarea funcționarului public se decide de îndată de către conducătorul organului fiscal sau de organul fiscal ierarhic superior. Decizia prin care se respinge cererea de recuzare poate fi atacată la instanța judecătorească competentă. Cererea de recuzare nu suspendă procedura de administrare în derulare.”*

Ca urmare, fiind inlaturate exceptiile invocate de petent, se va trece la solutionarea pe fond a cauzei.

3.1.2. Cu privire la diferentele de impozit pe venit stabilite prin Deciziile de impunere anuala pentru persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anii 2001, 2002, 2003, 2004, se retin urmatoarele:

In fapt, deciziile de impunere anuala pe anii 2001, 2002, 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:

ANUL 2001

| | DECLARATIE SPECIALA PE ANUL 2001 | SITUATIE REZULTATA DIN CONTROL |
|------------------------|----------------------------------|--------------------------------|
| VENIT BRUT | | |
| CHELTUIELI DEDUCTIBILE | | |
| VENIT NET | | |

Stabilirea diferentei de venit net in suma de ... lei a avut la baza:

- neadmiterea la deducere a cheltuielilor in suma de ... lei, reprezentand: **taxe notariale si prestari servicii imobiliare** - intrucat au fost emise chitante pe numele persoanei fizice x si nu pe numele Cabinetului Individual de Avocatura “x”; **taxe barou** - intrucat cheltuiala trebuia cuprinsa in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia a fost platita; **energia electrica, telefonul fix, intretinerea de la sediul**

activitatii – intrucat documentele justificative au fost emise pe numele persoanei fizice ... si nu pe numele Cabinetului Individual de Avocatura "..."; **consumabile calculator si materiale de curatenie** – intrucat nu au la baza documente justificative; **cheltuieli de protocol** – intrucat este o cheltuiala deductibila limitat;

- majorarea venitului brut cu suma de ... lei reprezentand venituri din dobanzi bancare neinregistrate in Registrul jurnal de incasari si plati si nedeclarete.

ANUL 2002

| | DECLARATIE SPECIALA PE ANUL 2002 | SITUATIE REZULTATA DIN CONTROL |
|------------------------|----------------------------------|--------------------------------|
| VENIT BRUT | | |
| CHELTUIELI DEDUCTIBILE | | |
| VENIT NET | | |

Stabilirea diferentei de venit net in suma de ... lei a avut la baza:

- neadmiterea la deducere a cheltuielilor in suma de ... lei, reprezentand: **intretinerea sediului activitatii si a sediului secundar, energia electrica de la sediul activitatii** - intrucat documentele justificative au fost emise pe numele persoanei fizice x si nu pe numele Cabinetului Individual de Avocatura "x"; **amenda auto** - intrucat este cheltuiala nedeductibila conform art.16 alin.(4) lit.a) din O.G. nr.7/2002 privind impozitul pe venit; **cheltuieli de protocol** – intrucat este o cheltuiala deductibila limitat;

- majorarea venitului brut cu suma de ... lei reprezentand venituri din dobanzi bancare neinregistrate in Registrul jurnal de incasari si plati si nedeclarete.

ANUL 2003

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

Stabilirea diferentei de venit net in suma de ... lei a avut la baza:

- neadmiterea la deducere a cheltuielilor in suma de ... lei, reprezentand: **intretinerea sediului activitatii si a sediului secundar, energia electrica de la sediul activitatii si de la sediul secundar, telefonul fix de la sediul activitatii, abonament si convorbiri telefonice de la telefonul fix sediul secundar** - intrucat documentele justificative au fost emise pe numele persoanei fizice x si nu pe numele Cabinetului Individual de Avocatura "x"; **apometre** – intrucat nu au la baza documente justificative conform art.10 alin.(1) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit; **produse alimentare si de uz gospodaresc** – intrucat nu sunt cheltuieli deductibile conform art.10 alin.(1) lit.b) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit; **rechizite, papetarie, taxe timbre, cheltuieli de deplasare** – intrucat nu au avut la baza documente justificative; **cheltuieli de protocol** – intrucat este o cheltuiala deductibila limitat.

- majorarea venitului brut cu suma de ... lei reprezentand venituri din dobanzi bancare neinregistrate in Registrul jurnal de incasari si plati si nedeclarete .

ANUL 2004

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

Stabilirea diferentei de venit net in suma de ... lei a avut la baza:

- neadmiterea la deducere a cheltuielilor in suma de ... lei, reprezentand: **intretinerea sediului activitatii si a sediului secundar, energia electrica de la sediul activitatii si de la sediul secundar, abonament si convorbiri telefonice de la telefonul fix sediul secundar, servicii notariale** - intrucat documentele justificative au fost emise pe numele persoanei fizice x si nu pe numele Cabinetului Individual de Avocatura "x"; **produse alimentare si de uz gospodaresc** – intrucat nu au avut la baza documente justificative; **consum gaze naturale** – factura a fost emisa pe numele persoanei fizice x; **laptop** – intrucat este o cheltuiala ce se amortizeaza lunar pe durata normala de functionare; **chiria sediului secundar** – cheltuiala nedeductibila conform art.49 alin.(1) si (4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal; **cheltuieli de protocol** – intrucat este o cheltuiala deductibila limitat;

- majorarea veniturii brut cu suma de ... lei reprezentand venituri din dobanzi bancare neinregistrate in Registrul jurnal de incasari si plati si nedeclarate .

Din analiza raportului de inspectie fiscala nr. ... intocmit de A.F.P. Sector ..., rezulta urmatoarele motive conform carora au fost stabilite cheltuielile nedeductibile aferente anului 2001, 2002, 2003, 2004 contestate de petent:

1. In drept, in ceea ce priveste cheltuielile aferente anilor 2001, 2002 si 2003, 2004 efectuate cu taxe notariale si prestari servicii imobiliare, energia electrica, telefonul fix, intretinerea de la sediul activitatii, consumabile calculator si materiale de curatenie, amenda auto, apometre, produse alimentare si de uz gospodaresc, rechizite, papetarie, taxe timbre, cheltuieli de deplasare, consum gaze natural, O.G. nr.73/1999 privind impozitul pe venit, referitor la modul de determinare a veniturii net din activitati independente, la art.16 prevede:

"(1) Venitul net din activitati independente se determina în sistem real, pe baza datelor din contabilitatea în partida simpla.

*(2) Venitul net din activitati independente se determina ca **diferenta între venitul brut si cheltuielile aferente deductibile**.(...)"*

Potrivit prevederilor pct.2 din Normele metodologice de aplicare a art.16 din O.G. nr.73/1999 privind impozitul pe venit, aprobate prin H.G. nr.1066/1999:

"Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizarii veniturii, astfel cum rezulta din evidentele contabile conduse de contribuabili.

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

- a) Sa fie efectuate in interesul direct al activitatii;
- b) Sa corespunda unor cheltuieli efective si sa fie **justificate cu documente**;

- c) *Sa fie cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite;*”

In acest sens, la art.10 din O.G. nr.73/1999 privind impozitul pe venit, se prevede:

“*Art. 10. - (1) In vederea determinarii venitului net ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplica urmatoarele reguli:*

- a) *cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii acestuia, justificate prin documente;*
b) *sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale nu sunt cheltuieli aferente venitului; (...).”*

De asemenea, la art. 10 din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, în vigoare la data de **1 ianuarie 2002**, se prevede:

“*(1) În vederea determinării venitului net ca diferență între venitul brut si 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;*

c) *cheltuielile recunoscute ca deductibile sunt cele aferente venitului, în limitele prevăzute de legislația în vigoare, după caz. Cheltuielile de reclamă si publicitate sunt deductibile în condițiile si în limitele stabilite de legislația în vigoare pentru persoanele juridice. Cheltuielile privind amortizarea sunt deductibile în condițiile în care calculul se efectuează conform legislației în materie;*

(...)

f) *cheltuielile cu bunurile din patrimoniul afacerii, utilizate si în scop personal, precum si cu bunurile din patrimoniul personal al contribuabilului sau asociatilor, utilizate pentru afacere, sunt deductibile în limitele stabilite prin hotărâre a Guvernului.”*

Prevederi similare au fost preluate la pct.1 si 2 din H.G. nr.54/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a art.16 din Ordonanta Guvernului nr.7/2001 privind impozitul pe venit, precum si la art.49 alin.2 lit.b), alin.4 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, la pct.52 din Anexa la H.G. nr.44/2004 privind normele de aplicare a art.49 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere dispozitiile legale de mai sus, rezulta ca sunt deductibile numai acele cheltuieli care sunt efectuate in interesul direct al activitatii, respectiv pentru realizarea veniturilor, sunt inregistrate in Registrul-jurnal de incasari si plati, care sunt cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite si care sunt justificate cu documente intocmite in conformitate cu reglementarile legale.

In ceea ce priveste organizarea evidentei contabile in partida simpla si a utilizarii documentelor justificative si financiar-contabile, in speta sunt aplicabile normele

metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoanele fizice, aprobate prin OMF nr.215/2000, care la cap.II lit.B, precizeaza:

“13. Orice operatiune patrimoniala se consemneaza în momentul efectuării ei într-un înscris care sta la baza înregistrărilor în evidenta contabila, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

14. Documentele justificative trebuie sa cuprinda urmatoarele elemente principale, prevazute în structura formularelor aprobate:

- denumirea documentului;
- **numele si prenumele contribuabilului, precum si adresa completa;**
- **numarul documentului si data întocmirii acestuia;**
- **mentionarea partilor care participa la efectuarea operatiunii economice si financiare (când este cazul);**
- **continutul operatiunii economice si financiare, iar atunci când este necesar si temeiul legal al efectuării ei;**
- **datele cantitative si valorice aferente operatiunii economice si financiare efectuate;**
- **numele si prenumele, precum si semnăturile persoanelor care raspund de efectuarea operatiunii;**
- **alte elemente menite sa asigure consemnarea completa a operatiunilor în documente justificative.**

15. Înscrisurile care stau la baza înregistrărilor în evidenta contabila pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizeaza toate informatiile prevazute în normele legale în vigoare.

(...)

37. În conformitate cu prevederile art. 14 alin. (1) din ordonanta, pentru înregistrarea veniturilor din activitati independente si din cedarea folosintei bunurilor persoanele fizice vor utiliza, în functie de specificul activitatii si de necesitățile proprii, formularele cu regim special de tiparire, înscriere si numerotare, prevazute în prezentele norme metodologice, dupa caz:

- Chitanta (cod 14-4-1);
- Factura (cod 14-4-10/aA) si Factura fiscala (cod 14-4-10/A);
- Bon de comanda-chitanta (cod 14-4-11/a si cod 14-4-11);
- Fisa de magazie a formularelor cu regim special (cod 14-3-8/b);
- Monetar (cod 14-50-61).

Modelele si normele de întocmire si de utilizare a acestor formulare sunt prezentate în cap. III din prezentele norme metodologice.

38. (...)

Contribuabilii care desfasoara urmatoarele activitati:

(...)

- (...) **pentru veniturile din profesii liberale si veniturile din drepturi de proprietate intelectuala pot întocmi, în functie de natura activitatii, de frecventa încasării sau de felul serviciilor prestate, precum si de alte elemente specifice activitatii desfasurate, formularele Factura (cod 14-4-10/aA), respectiv Factura fiscala (cod 14-4-10/A), Chitanta (cod 14-4-1) sau alte formulare cu regim special de tiparire, înscriere si numerotare, aprobate prin ordin al ministrului finantelor, în baza Hotarârii Guvernului nr.831/1997.”**

De asemenea, art.2 alin. (1) din O.M.F. nr.903/2000 privind modificarea modelelor si normelor de intocmire si utilizare a unor formulare si introducerea de noi formulare in activitatea financiara si contabila, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

“In vederea inregistrarii in contabilitate a bonurilor fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale, unitatile emitente vor completa pe versoul acestui bon urmatoarele informatii: denumirea si adresa cumparatorului, codul fiscal al cumparatorului, respectiv codul numeric personal pentru contribuabilii impusi in baza Ordonantei Guvernului nr.73/1999 privind impozitul pe venit, aplicand stampila unitatii”.

Prevederi similare au fost preluate la Cap.II lit.F, pct.43 lit.e) din anexa la O.M.F. nr.1040/2004 privind organizarea si conducerea contabilitatii in partida simpla decatre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil.

Fata de prevederile legale anterior mentionate si de documentele existente la dosarul contestatiei se retine faptul ca, pentru a dobandi calitatea de documente justificative, inscrisurile care stau la baza inregistrarilor in evidenta contabila trebuie sa cuprinda obligatoriu elementele principale prevazute in structura formularelor mentionate in normele metodologice mentionate mai sus si sa furnizeze toate informatiile prevazute in normele legale in vigoare.

Prin urmare, documentele emise pe numele persoanei fizice x (continand datele de identificare ale acestuia) si nu pe numele Cabinetului Individual de Avocatura “x” nu pot dobandi calitatea de document justificativ, intrucat aceste documente nu sunt completate cu toate elementele expres prevazute în normele legale în vigoare, mai sus mentionate.

Fata de cele mai sus prezentate, cheltuielile reprezentand taxe notariale si prestari servicii imobiliare, energia electrica, telefonul fix, intretinerea de la sediul activitatii, consumabile calculator si materiale de curatenie, amenda auto, apometre, produse alimentare si de uz gospodaresc, rechizite, papetarie, taxe timbre, cheltuieli de deplasare, consum gaze natural, pentru a putea fi considerate cheltuieli deductibile trebuie sa fie justificate cu documente care sa furnizeze informatiile precizate mai sus. De mentionat este si faptul ca petentul **nu face dovada cu documente** din care sa rezulte ca platitorul serviciilor respective este **“Cabinetul Individual de Avocatura x”**.

2. In ceea ce priveste cheltuiala cu achizitionarea unui laptop in anul 2004, se retine ca petentul a dedus integral cheltuielile cu achizitionarea acestuia in suma de ... lei, fara sa tina seama ca acesta este un mijloc fix amortizabil pe durata de functionare.

In drept, conform prevederilor art.48 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

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

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

b) sa fie cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite;

c) sa respecte regulile privind amortizarea, prevazute in titlul II, dupa caz;”

In ceea ce priveste cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe, conform actelor normative anterior mentionate, acestea sunt deductibile in limitele stabilite de **reglementarile în vigoare**.

Astfel, in conformitate cu prevederile art. 1, art. 3 si art. 11 din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, cu modificarile ulterioare:

"**Art. 1** - (...) **Persoanele fizice si asociatiile fara personalitate juridica**, care desfasoara activitati în scopul realizarii de venituri si care, potrivit legii, sunt obligate sa conduca evidenta în partida simpla, **vor amortiza bunurile si drepturile pe care le detin**, potrivit prezentei legi.

Prin bunurile si drepturile, prevazute la alineatul precedent, se înțelege mijloacele fixe si 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 investitiile pentru amenajarea acestora;

b) **mijloacele fixe**.

Sunt considerate mijloace fixe obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizeaza ca atare si îndeplineste cumulativ urmatoarele **conditii**:

a) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilita prin hotarâre a Guvernului. Aceasta valoare poate fi actualizata anual, în functie de indicele de inflatie;

b) are o durata normala de utilizare mai mare de un an. "

"**Art. 11** - Amortizarea mijloacelor fixe se **calculeaza incepand cu luna urmatoare** punerii în functiune, pana la recuperarea integrala a valorii de intrare, conform duratelor normale de functionare." (...)

Astfel la art.6 alin.(1) din H.G. nr.1553/2003 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, se specifica:

"(1) **Începând cu data de 1 ianuarie 2004 valoarea de intrare a mijloacelor fixe, stabilită în condițiile art. 3 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este de 15.000.000 lei.**"

Avand in vedere aceste prevederi legale, petentul avea obligatia de a inregistra laptopul in evidenta contabila ca mijloc fix, iar cheltuielile cu achizitionarea acestuia in suma de ... lei , **nu se deduc integral in momentul cumpararii, ci se amortizeaza lunar pe durata normala de functionare**.

3. In ceea ce priveste diferenta intre venitul brut aferent anilor 2001, 2002, 2003 si 2004 constatata de organul de inspectie fiscala si venitul brut declarat de petent, se retine faptul ca, incasarile petentului au fost diminuate cu veniturile din dobanzi bancare, acestea nefiind inregistrate in registrul jurnat de incasari si plati.

In drept, potrivit art.16 alin.(3) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit:

"Venitul brut cuprinde sumele încasate si echivalentul în lei al veniturilor în natura, inclusiv contravaloarea bunurilor din patrimoniul afacerii, ramase dupa încetarea definitivă a activitatii. Nu sunt considerate venituri brute sumele primite sub forma de credite."

In ceea ce priveste **venitul brut** pct. 1 din Normele metodologice pentru aplicarea Ordonantei Guvernului nr.73/1999 privind impozitul pe venit, aprobate prin H.G. nr.1066/1999, unde se fac precizari pentru aplicarea art.16 din O.G. nr.73/1999, **aplicabile pana la 31.12.2002**, stipuleaza:

"În venitul brut se includ toate veniturile în bani si în natura, cum sunt: venituri din vânzarea de produse si de marfuri, venituri din prestarea de servicii si executarea de lucrari, venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii si orice alte venituri obtinute din exercitarea activitatii, precum si veniturile din dobânzile primite de la banci pentru disponibilitatile banesti aferente afacerii, din alte activitati adiacente si altele asemenea. "

Prevederi similare au fost preluate la art.49 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, la pct.52 din Anexa la H.G. nr.44/2004 privind normele de aplicare a art.49 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Ca urmare, nu poate fi retinuta in solutionarea cauzei afirmatia petentului cu privire la faptul ca au fost *reimpozitate veniturile cu retinere la sursa (dobanda bancara)*, intrucat normele legale sus mentionate precizeaza in mod expres faptul ca in venitul brut se includ si veniturile din dobanzile primite de la banci.

4. Referitor la cheltuielile cu contravaloarea chiriei sediului secundar, se retin urmatoarele:

Suma de ... lei reprezentand contravaloare chirie conform contractului de inchiriere inregistrat la Administratia Finantelor Publice sector ... sub nr...., a fost inregistrata in mod eronat ca o cheltuiala deductibila in anul 2004, in conditiile in care pentru ca aceasta cheltuiala sa fie deductibila, normele legale care reglementeaza exercitarea activitatii de avocatura ii obliga pe acestia sa-si exercite activitatea numai la sedii deschise in spatii avizate de Consiliul Baroului Bucuresti.

Conform art. 49 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

"(1) Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta între venitul brut si cheltuielile aferente realizarii venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea in partida simpla, (...)

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

a) sa fie efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii venitului, justificate prin documente; "

De asemenea, potrivit art. 35 din Legea nr. 51/1995 privind organizarea si exercitarea profesiei de avocat, republicata ***"avocatul care profeseaza individual,***

cabinetul asociat si societatea civila profesionala au dreptul la sediu profesional in circumscriptia baroului în care sunt inscrisi si la sedii secundare in alt barou din tara sau din strainatate unde sunt luati in evidenta".

In acest sens art. 96 din Statutul profesiei de avocat, publicat in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I, nr. 284 din 31 mai 2001 prevede urmatoarele:

"(1) Cabinetele individuale, cabinetele asociate sau societatile civile profesionale au dreptul sa isi stabileasca sediul profesional in circumscriptia baroului din care fac parte.

(2) Avocatul poate sa isi exercite activitatea la sediul principal, la sediile secundare si la birourile de lucru, in spatiile avizate de consiliul baroului".

Din adresa nr.... emisa de Baroului Bucuresti rezulta ca deschiderea sediilor secundare sau a birourilor de lucru pentru avocati se poate face exclusiv in baza unei decizii a Consiliului Baroului Bucuresti.

In consecinta, cheltuielile cu chiria nu pot constitui cheltuieli deductibile fiscal in conditiile in care acestea sunt aferente unui sediu secundar pentru care in anul respectiv nu exista avizul Consiliului Baroului Bucuresti la care cabinetul individual de avocatura este inscris.

Ca urmare, *in conditiile in care normele legale care reglementeaza exercitarea profesiei de avocat il obliga pe acesta sa-si exercite activitatea numai la sedii ori birouri de lucru deschise in spatii avizate de consiliul baroului, deci sa obtina venituri in urma activitatii profesionale desfasurate in spatii avizate, iar normele fiscale acorda deductibilitate numai daca cheltuielile sunt aferente veniturilor obtinute, rezulta ca respectivele cheltuieli sunt deductibile numai daca sunt aferente unor spatii avizate pentru obtinerea de venituri.*

Fata de situatia prezentata rezulta ca in mod corect organele fiscale nu au acordat deducerea fiscala pentru cheltuielile reprezentand contravaloarea chiriei sediului secundar.

De precizat este faptul ca prin contestatia formulata, petentul se indreapta impotriva deciziilor de impunere anuala pentru anii 2001, 2002, 2003 si 2004 emise in baza raportului de inspectie fiscala nr...., respectiv impotriva intregului impozit anual datorat stabilit de A.F.P. Sector ..., impozit care a fost determinat de catre organul de control ca urmare a includerii mai multor tipuri de cheltuieli in categoria cheltuielilor nedeductibile din punct de vedere fiscal. De asemenea, **petentul nu a anexat la dosarul cauzei nici un document care sa justifice efectuarea cheltuielilor aferente anilor 2001, 2002, 2003 si 2004 din care sa reiasa ca organul fiscal a stabilit in mod eronat cuantumul cheltuielilor deductibile si nedeductibile.**

In ceea ce priveste afirmatia petentului potrivit careia *s-a ignorat faptul ca nu s-a verificat daca impozitele s-au platit*, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat, deciziile de impunere anuala nu contin informatii cu privire la platile

anticipate efectuate, acestea rezultand din fisa analitica pe platitor a contribuabilului, iar in evidenta pe platitor organizata de organul fiscal se regasesc toate platile efectuate de contribuabil.

De altfel, formularele de decizii de impunere anuala pentru anii 2001 – 2004 ale caror modele sunt aprobate prin O.M.F.P. nr. 781/2001, O.M.F.P. nr. 569/2003, O.M.F.P. nr. 751/2004 si O.M.F.P. nr. 545/2005, cuprind cate o rubrica referitoare **numai la obligatiile** privind platile anticipate stabilite in contul impozitului anual, nu si la **platile efectuate** de contribuabil in cursul anului de raportare.

Potrivit pct. 4, 5, 6, 7 si 8 din Instructiunile privind organizarea evidentei pe platitori – persoane fizice si procedura de inchidere si deschidere a evidentei fiscale, aprobate prin O.M.F.P. nr. 46/2001, in evident analitica pe platitori se regasesc atat obligatiile de plata anticipate si platile efectuate in contul acestora, cat si diferentele de regularizat de plata sau de scazut, rezultate in urma emiterii deciziei de impunere anuala. Pe baza acestei evidente se stabilesc sumele ramase de plata sau eventualele sume platite in plus.

Desi, in contestatie petentul contesta integral Deciziile de impunere anuala pentru veniturile realizate de persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anii 2001, 2002, 2003 si 2004 din data de ..., acesta nu prezinta documentele din care sa rezulte o alta situatie decat cea constata de organele de control si nu invoca dispozitiile legale incalcate, in ceea ce priveste deductibilitatea cheltuielilor.

Astfel, prin adresa nr.... Serviciul de solutionare a contestatiilor a solicitat petentului **sa precizeze expres toate motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia, precum si documentele justificative pe care le considera necesare in sustinerea contestatiei**, insa prin adresa inregistrata de petent la la D.G.F.P.-M.B. sub nr...., petentul aduce din nou motive de ordin procedural atribuite avizelor de inspectie fiscala si modului de desfasurare a inspectiei fiscala si nu anexeaza documente din care sa rezulte o alta situatie decat cea constatata de organul fiscal, in ceea ce priveste stabilirea diferentelor suplimentare de impozit pe venit pentru anii 2001, 2002, 2003 si 2004.

Avand in vedere aspectele prezentate, precum si prevederile art.92 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, respectiv: *“Inspectia fiscala are urmatoarele atributii: a) constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea îndeplinirii obligatiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale”* si ale art.103 alin. (1) *“Inspectia fiscala va avea în vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere”*, se retine ca, masura de reintregire a venitului brut cu suma inregistrata in evidenta contabila fara respectarea normelor legale de intocmire si utilizare a documentelor justificative si financiar-contabile si de stabilire a diferentei de impozit pentru anii 2001, 2002, 2003 si 2004 a fost dispusa in mod corect de catre organele fiscale.

In consecinta, tinand seama si de prevederile art.183 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, republicat: "În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei.** Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii." si, in conditiile in care contestatorul nu a depus in sustinerea cauzei nici un document din care sa rezulte o alta situatie de fapt fata de cea constatata de organele fiscale, contestatia formulata de contribuabilul x, titularul Cabinetului individual de avocatura "x", impotriva Deciziilor de impunere anuala pentru veniturile realizate de persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anii 2001, 2002, 2003 si 2004 din data de ..., urmeaza a se respinge ca neintemeiata.

3.2. Cu privire la contestatia formulata impotriva raportului de inspectie fiscala nr...., precum si a avizelor de inspectie fiscala nr.... si nr...., prin cauza supusa solutionarii, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca, in raport cu prevederile legale, se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care atat raportul de inspectie fiscala cat si avizele de inspectie fiscala nu pot fi contestate pe calea prevazuta de Titlul IX al Codului de procedura fiscala, intrucat nu au caracter de acte administrative fiscale.

In fapt, prin contestatia formulata petentul solicita anularea in totalitate a raportului de inspectie fiscala nr...., a avizului de inspectie fiscala nr... si nr..., ca fiind nelegale la momentul comunicarii lor, mentionand ca nu doreste in niciun fel ca o alta entitate sa se substituie, sub efectul motivarii sau fundamentarii in drept, in locul sau.

In drept, pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.107 alin.(1) si (2), art.175 alin.(1) si art. 179 alin.(1) lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se specifica:

"Art.107 (1) **Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat într-un raport scris, in care se vor prezenta constatările inspectiei, din punct de vedere faptic si legal.**

(2) **La finalizarea inspectiei 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 inspectiei fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere".**

"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.**"

„Art. 179 - "Contestatiile formulate impotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a titlurilor de creanta privind datoria vamala se solutioneaza dupa cum urmeaza:

a) *contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorii vamala, precum si accesorii ale acestora, al caror quantum este sub 5 miliarde lei, se solutioneaza de catre organele competente constituite la nivelul directiilor generale unde contestatorii au domiciliul fiscal sau, dupa caz, de catre organul fiscal stabilit la art. 33 alin. (3) “.*

completate cu dispozitiile pct. 5.1 si 5.2 din Ordinul nr. 519/2005 al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Codul de procedura fiscala, care precizeaza:

*"5.1. Actele administrative fiscale care intra în competenta de solutionare a organelor specializate prevazute la art. 178 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, republicat, **sunt cele prevazute expres si limitativ de lege.***

Fata de cadrul normativ sus-citat se retine ca impozitele, taxele si alte sume datorate bugetului general consolidat **se stabilesc numai printr-o decizie de impunere**, reprezentata fie de o declaratie fiscala a contribuabilului, asimilata unei decizii de impunere, sub rezerva unei verificari ulterioare, **fie de o decizie de impunere emisa in baza raportului de inspectie fiscala.**

Totodata, conform art.41 din O.G. nr.92/2003 din Codul de procedura fiscal republicata, **actul administrativ fiscal** *“este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislatiei privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor si obligatiilor fiscale”.*

Având în vedere prevederile legale invocate se retine ca în materia impunerii, legiuitorul a prevazut în mod expres si limitativ, o anumita categorie de acte administrative fiscale prin care se stabilesc sume datorate bugetului general consolidat, prevederi de la care nu se poate deroga în mod unilateral.

Astfel, actul administrativ fiscal este numai decizia de impunere, deoarece numai aceasta creaza o situatie juridica noua prin stabilirea obligatiilor fiscale in sarcina contestatorului. Raportul de inspectie fiscala nu creeaza prin el insusi o situatie juridica noua, el fiind supus avizarii sefului de serviciu si aprobarii conducatorului organului de inspectie fiscala; in consecinta, **raportul de inspectie fiscala nu are natura juridica de act administrativ fiscal si nu este susceptibil de a fi contestat.**

Cu privire la solicitarea petentului de anulare a avizelor de inspectie fiscala, se retine ca, ulterior cererilor adresate Administratiei Finantelor Publice sector ..., contribuabilul a formulat si actiuni in contencios administrativ, acestea avand ca obiect „suspendarea executarii actului administrativ : - aviz de control fiscal pentru anul 2001”, inregistrat sub nr...., care fac obiectul Dosarului nr... si Dosarului nr....

Prin Sentinta Civila nr.... din data de ... pronuntata in dosarul nr...., Tribunalul Bucuresti Sectia a VIII-a Conflicte de Munca, Asigurari Sociale, Contencios Administrativ si Fiscal hotaraste respingerea cererii formulate de dl.x ca inadmisibila, retinand urmatoarele: „(...) *avizul de inspectie fiscala are natura unei instiintari a*

contribuabilului cu privire la inspectia fiscala ce urmeaza a se desfasura, neindeplinind conditiile prevazute de art.41 (O.G. nr.92/2003), pentru ca nu stabileste, nu modifica sau stinge drepturi si obligatii fiscale. In consecinta, cererea de suspendare a executarii avizului de control fiscal, care nu reprezinta un act administrativ fiscal este inadmisibila prin prisma art.14 din legea nr.554/2004, asa incat actiunea va fi respinsa ca inadmisibila.”

In consecinta, avizul de inspectie fiscal nu este un act administrativ fiscal, in sensul art. 41 din Codul de procedura fiscala, ci numai o forma procedurala prealabila inspectiei fiscale, care nu poate fi atacata decat impreuna cu actele administrative fiscale emise in urma inspectiei fiscale.

Ca urmare, tinand cont si de principiul disponibilitatii in procesul civil, contestatia domnului x prin care solicita in mod expres anularea in totalitate a avizelor de inspectie fiscala si a raportului de inspectie fiscala, urmeaza a fi respinsa ca inadmisibila.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art.40 alin.(5), art.41, art.58 alin.(1), art.92 alin.(2), art.96, art.103 alin.(1), art.107 alin.(1) si (2), art.175 alin.(1) si art. 179 alin.(1) lit. a), art.183 alin.(1), art.199 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, art.21 din O.G. nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, O.U.G. nr.53/2002 pentru modificarea termenului de depunere a declaratiilor de venit pe anul 2001, pct.52 si pct.54 din Normele metodologice date in aplicarea Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, art.10, art.16 din O.G. nr.73/1999 privind impozitul pe venit, pct.1, pct.2 din Normele metodologice de aplicare a art.16 din O.G. nr.73/1999 privind impozitul pe venit, aprobate prin H.G. nr.1066/1999, art. 10, art.16 alin.(3) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, pct.1 si 2 din H.G. nr.54/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a art.16 din Ordonanta Guvernului nr.7/2001 privind impozitul pe venit, art.48 alin.(4), art.49 alin.2 lit.b), alin.4 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, cap.II lit.B din normele metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoanele fizice, aprobate prin OMF nr.215/2000, art.2 alin. (1) din O.M.F. nr.903/2000 privind modificarea modelelor si normelor de intocmire si utilizare a unor formulare si introducerea de noi formulare in activitatea financiara si contabila, cu modificarile si completarile ulterioare, Cap.II lit.F, pct.43 lit.e) din anexa la O.M.F. nr.1040/2004 privind organizarea si conducerea contabilitatii in partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil, prevederile art. 1, art. 3 si art. 11 din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, cu modificarile ulterioare, art.6 alin.(1) din H.G. nr.1553/2003 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, art. 35 din Legea nr. 51/1995 privind organizarea si exercitarea profesiei de avocat, republicata, art. 96 din Statutul profesiei de avocat, publicat in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I, nr. 284 din 31 mai 2001, pct. 4, 5, 6, 7 si 8 din Instructiunile privind organizarea evidentei pe platitori – persoane fizice si procedura de inchidere si deschidere a evidentei fiscale, aprobate prin O.M.F.P. nr. 46/2001, pct. 5.1 si 5.2 din Ordinul nr. 519/2005 al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Codul de procedura fiscala

DECIDE:

1. Respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de domnul x impotriva Deciziilor de impunere anuala pentru veniturile realizate de persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anii 2001, 2002, 2003 si 2004 din data de ..., emise in baza raportului de inspectie fiscala nr...., prin care s-a stabilit de plata suma totala de ... lei, reprezentand impozit pe venit.

2. Respinge ca inadmisibila contestatia formulata de domnul .. impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. ..., precum si a avizelor de inspectie fiscala nr...., emise de Serviciul inspectie fiscala persoane fizice din cadrul Administratiei Finantelor Publice Sector

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