

DECIZIA nr. 419 din 27.09.2012 privind solutionarea
contestatiei formulata de **Societatea civila de avocati M&A**,
cu sediul in, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./.....2012

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr./2012, inregistrata sub nr./2012 de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia formulata de Societatea civila de avocati M&A.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. ccc/2012 il constituie deciziile de impunere emise in baza raportului de inspectie fiscala nr. rif/2012 si comunicate sub semnatura in data de 31.05.2012:

- decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. diofs/2012;
- decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. diivs/2012.

Suma totala contestata este de **T** lei, din care:

- V lei taxa pe valoarea adaugata;
- AV lei dobanzi si penalitati de intarziere aferente;
- S lei impozit pe venit;
- AS lei dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de Societatea civila de avocati M&A.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia fiscala generala la Societatea civila de avocati M&A. Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. rif/2012, iar in baza acestora au fost emise deciziile de impunere nr. diivs/2012 si nr. diofs/2012, prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare reprezentand impozit pe venit, taxa pe valoarea adaugata si accesoriile aferente.

II. Prin contestatia formulata Societatea civila de avocati M&A sustine ca actele administrative atacate nu respecta conditiile de forma prevazute de Ordinul nr. 149/2007 intrucat organele de inspectie fiscala nu au inscris in decizia de impunere sumele defalcate pe tipuri de cheltuieli, nu au

precizat motivul de fapt pentru sumele nu au fost admise la deducere si nu au mentionat cu claritate temeiul de drept al fiecarei sume.

Contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala au incadrat eronat nedeductibilitatea cheltuielilor si a TVA aferenta combustibilului intrucat nu au tinut de exceptiile prevazute de art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal si pct. 45¹ lit. e) si f) din Normele metodologice de aplicare intrucat subscrisa asigura transportul personalului la locul si de la locul de desfasurare a activitatii si are organizat un departament de marketing care se ocupa de promovarea cabinetului si atragerea de clienti. Mai mult decat atat, cu o mare parte dintre clientii subscrisei (peste 150) in contractele de asistenta juridica exista o clauza speciala in care se prevede suportarea costurilor de deplasare de catre subscrisa si, prin urmare, in suma achitata de client cu titlu de onorariu era inclus si costul combustibilului aferent.

Referitor la exercitarea dreptului de deducere pentru achizitia intracomunitara a doua vehicule, contestatoarea sustine ca achizitia a fost efectuata in scopul transportului de personal la si de la locul de desfasurare a activitatii, ceea ce se incadreaza in exceptia de la art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

Ca atare, autoturismele au fost utilizate exclusiv pentru activitatile prevazute la exceptiile prevazute de lege privind limitarile dreptului de deducere, asa cum rezulta si din documentele prezentate in sustinere reprezentate de fisele de post ale unora dintre avocatii colaboratori ai subscrisei, precum si cea a angajatului cu atributii de vanzari, foile de parcurs pentru autovehiculele utilizate, acord global colectiv privind transportul personalului la si de la locul de desfasurare a activitatii.

Accesoriile nu sunt stabilite pentru fiecare debit in parte si nu sunt datorate conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile contestatoarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

3.1. Referitor la decizia de impunere nr. diofs/2012

3.1.1. TVA stabilita suplimentar in suma de V lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea isi poate deduce taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor autoturismelor si a combustibilului necesar functionarii acestora, in conditiile in care legiuitorul a prevazut o limitare speciala a dreptului de deducere, iar autoturismele respective nu se incadreaza in categoria autovehiculor exceptate de la limitarea speciala.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de

asociere nr. diofs/2012 organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au stabilit in sarcina contribuabilei Societatea civila de avocati M&A diferente suplimentare de TVA in suma de 63.641 lei.

Din raportul de inspectie fiscala nr. rif/2012 rezulta ca diferenta suplimentara de TVA in suma de VD lei, din care:

- V1 lei TVA neacceptata la deducere pentru combustibil (2009 – V11 lei, 2010 – V12 lei, 2011 – V13 lei);
- V2 lei TVA neacceptata la deducere pentru achizitia intracomunitara autoturism (2010 – V21 lei, 2011 – V22 lei);
- V3 lei TVA colectata aferenta cheltuielilor de protocol peste cota de 2% (2010 – V31 lei, 2011 – V32 lei);
- V4 lei TVA neacceptata la deducere aferenta cheltuielilor de uz personal.

Prin contestatia formulata Societatea civila de avocati M&A contesta in parte TVA stabilita suplimentar in urma inspectiei fiscale pentru suma de V lei reprezentand taxa neacceptata la deducere pentru achizitia de combustibil si achizitia intracomunitara de autoturisme.

In drept, potrivit art. 145¹ "Limitari speciale ale dreptului de deducere" din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost introdus prin O.U.G. nr. 34/2009:

"Art. 145¹. – (1) (1) **În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane**, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, **nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile**, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) **vehiculele utilizate exclusiv pentru:** intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, **transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității**, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de **agenți de vânzări** și de agenți de recrutare a forței de muncă;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.

(2) **Prin achiziție de vehicule**, în sensul alin. (1), **se înțelege** cumpărarea unui vehicul din România, importul sau **achiziția intracomunitară a vehiculului**."

Prin pct. 45¹ din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare s-au stabilit urmatoarele:

"45¹. (1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, **termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:**

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru reparații și/sau intervenție reprezintă vehiculele care pot fi înzestrate sau nu cu echipamente tehnice specifice, ce deserveșc personalul specializat în vederea reparării bunurilor, precum și cele utilizate pentru deplasarea în acțiuni de intervenție;

b) vehiculele utilizate exclusiv pentru pază și protecție sunt vehiculele utilizate în vederea asigurării siguranței obiectivelor, bunurilor și valorilor împotriva oricăror acțiuni ilicite care lezează dreptul de proprietate, existența materială a acestora, precum și protejării persoanelor împotriva oricăror acte ostile care le pot periclita viața, integritatea fizică sau sănătatea, potrivit prevederilor Legii nr. 333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor, cu modificările și completările ulterioare;

c) vehiculele utilizate exclusiv pentru curierat reprezintă vehiculele care servesc la primirea, transportul și distribuirea scrisorilor, coletelor și pachetelor;

d) vehiculele utilizate exclusiv drept care de reportaj reprezintă vehiculele rutiere special amenajate pentru a găzdui tehnica specifică pentru înregistrări audio-video sau transmisii complexe video, audio și/sau date prin unde hertziene sau medii optice, capabile să efectueze producții de televiziune sau radio înregistrate sau transmise în direct sau să transmită la distanță prin tehnologii de radiofrecvență (radiorelee, transmisii prin satelit) sau prin fibră optică semnalul unei producții de televiziune sau de radio către alte care de reportaj sau către un telecentru sau un sediu central de radiodifuziune;

e) **vehiculele destinate exclusiv utilizării de agenți de vânzări** reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia **care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților**. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări. În această categorie se cuprind și vehiculele de test-drive utilizate de dealerii auto;

f) **vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea sau la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport;**

g) vehiculele utilizate exclusiv de agenți de recrutare a forței de muncă sunt vehiculele utilizate în cadrul activității agenților de plasare a forței de muncă

de către personalul care se ocupă în principal cu recrutarea și plasarea forței de muncă. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de recrutare a forței de muncă.

(2) În sensul art. 145¹ alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, prin vehicule utilizate pentru prestarea de servicii cu plată se înțelege vehiculele care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fără de care serviciile nu pot fi efectuate".

Din prevederile legale sus-citate rezulta ca, in cazul autoturismelor, legea fiscala a introdus o limitare speciala a dreptului de deducere pentru achizitia acestora si a combustibilului necesar functionarii, cu exceptia autoturismelor care sunt utilizate pentru destinatiile anume prevazute de lege.

In speta, Societatea civila de avocati M&A sustine ca autoturismele pe care le detine nu intra sub incidenta limitarii dreptului de deducere intrucat sunt utilizate exclusiv pentru transportul personalului la locul si de la locul de desfasurare a activitatii si pentru desfasurarea activitatii departamentului de marketing pe baza documentelor mentionate ca fiind anexate contestatiei.

Din verificarea documentatiei depuse rezulta ca, in fapt, contestatoarea a depus in sustinere 3 fise de post pentru MAA – avocat titular, MGI – avocat colaborator si MAS – asistent in relatii publice si comunicare, decizie avocat coordonator si 3 foi de parcurs pentru lunile ianuarie 2010, decembrie 2010 si mai 2011 pentru cate un autoturism, **fara sa depuna acordul global colectiv privind transportul personalului la si de la locul de desfasurare a activitatii, deconturile de cheltuieli si contracte de asistenta juridica, contrar sustinerilor din contestatia formulata.**

Se retine ca pentru a fi exceptate de la limitarea dreptului de deducere autoturismele trebuie sa fie **utilizate exclusiv** pentru transportul personalului la si de la locul de desfasurare a activitatii, **sub rezerva indeplinirii cumulative a doua conditii, respectiv atunci cand exista dificultati evidente de a gasi ale mijloace de transport** pentru transportul angajaților la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului **si atunci cand exista un acord colectiv** între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport.

In acest sens sustinerea contestatoarei privind utilizarea exclusiva a autoturismelor pentru aceasta destinatie este vadit neintemeiata, in conditiile in care:

- nu prezinta in niciun fel **in ce anume constau acele dificultati evidente ale propriilor angajati de a gasi alte mijloace de transport** pentru a se deplasa de la si la resedinta acestora (sau alt loc convenit de comun acord) la sediul angajatorului;

- **nu exista acordul colectiv intre angajator si angajati** prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit un astfel de transport, contrar sustinerilor din contestatie; or, pentru a fi luat in considerare un astfel de acord colectiv, **acesta trebuie sa fie incheiat in forma scrisa, sa fie semnat de angajator si**

reprezentantii salariatilor si sa fie inregistrat la directia teritoriala de munca si protectie sociala, asa cum se prevede la art. 1 alin. (1) si art. 25 alin. (1) din Legea nr. 130/1996 privind contractul colectiv de munca, respectiv la inspectoratul teritorial de munca conform art. 143 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 62/2011 a dialogului social;

- din foaia de parcurs pe luna ianuarie 2010 pentru auto C rezulta ca scopul deplasarilor este mentionat numai generic, fie pentru deplasari domiciliu-sediu/birou de lucru-domiciliu (9 zile din 27 zile de utilizare), fie domiciliu-sediu-instanta-clienti-domiciliu (18 zile din 27 zile de utilizare), fara precizarea locului deplasarii pentru a face posibila determinarea numarului de kilometri parcursi inscrise in aceste foi si fara precizarea utilizatorului autoturismului respectiv, situatia fiind similara si in cazul celorlalte doua foi de parcurs prezentate;

- de aici reiese ca autoturismele **nici macar nu au fost utilizate "exclusiv" pentru transportul salariatilor** de la resedinta proprie la sediul angajatorului si viceversa, ci si in alte scopuri care nu intra sub incidenta exceptiilor de la limitarea speciala a dreptului de deducere, asa cum sunt ele reglementate ele in mod expres la art. 145¹ alin. (1) lit. a)-d) din Codul fiscal;

- faptul ca autoturismele au fost utilizate pentru deplasare la sediul clientilor sau al instantelor, deci in interesul desfasurarii activitatii nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei avand in vedere ca **limitarea speciala a dreptului de deducere** prevazuta de art. 145¹ din Codul fiscal, articol nou introdus de legiutor prin O.U.G. nr. 34/2009 **vizeaza tocmai acele autoturisme folosite in interesul activitatii taxabile**, cu exceptiile anume enumerate in textul articolului; altminteri, in masura in care autoturismele nu sunt utilizate in folosul operatiunilor taxabile ale contribuabililor platitori de taxa, nici nu era nevoie de o limitare speciala a dreptului de deducere, fiind suficiente reglementarile déjà existente de la art. 145 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal. In acest sens, se retine ca **pentru a se incadra in exceptiile pentru care nu se aplica limitarea speciala a dreptului de deducere, deplasarea la sediul clientilor trebuie sa fie efectuata in scop de interventie, reparatii, pază și protectie, curierat, ceea ce, evident, nu este cazul pentru deplasarea avocatilor la sediul clientilor ori a instantelor, asa cum eronat sustine contestatoarea.**

Cum exceptiile sunt de stricta interpretare si, mai mult, textul art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal conditioneaza incadrarea in exceptie prin trimitere la caracterul "exclusiv" al utilizarii autoturismelor pentru destinatiile anume precizate rezulta ca Societatea civila de avocati M&A nu a facut dovada utilizarii exclusive a autoturismelor pentru transportul salariatilor la si de la locul de munca, determinata de dificultatile evidente de transport ale salariatilor si asumata de angajator printr-un acord colectiv scris intre parti, din documentatia prezentata rezultand contrariul.

In ceea ce priveste invocarea utilizarii "exclusive" a autoturismelor pentru departamentul de marketing, se retine ca o asemenea destinatie nu este prevazuta de art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal. Din modul de redactare a contestatiei se intelege ca, in fapt, societatea invoca categoria "vehicule utilizate

de agenti de vanzari”, adica vehicule utilizate exclusiv de catre angajatii care se ocupa cu *prospectarea pietei, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților*, deductibilitatea taxei fiind permisa pentru cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări.

Or, este evident ca un angajat desemnat pentru “menținerea clientelei și atragerea de clienți noi prin promovarea imaginii subscrisei, precum și deplasarea la diversi potențiali clienți, prospectarea pietei etc.” nu se circumscrie nici noțiunii de agent de vanzari, specifica activitatilor comerciale, așa cum este ea definită la pct. 45¹ alin. (1) lit. e) din Normele metodologice, nici mijloacelor de publicitate permise formelor de exercitare a profesiei de avocat. Astfel, conform art. 244 alin. (2) din Statutul profesiei de avocat **nu este permisă oferirea serviciilor profesionale prin prezentarea proprie sau prin intermediar la domiciliul ori reședința unei persoane și, ca atare, nu poate fi vorba de deplasare la sediul clienților în scopul “atragerii de noi clienți”**. De altfel, mijloacele de publicitate ce pot fi utilizate de formele de exercitare a profesiei de avocat sunt anume enumerate la art. 244 alin. (1) din Statutul profesiei de avocat și nu implică în niciun fel deplasarea la sediul clienților și, mai mult, potrivit art. 243 alin. (1) din Statut aceste mijloace nu pot fi folosite ca reclama **în scopul dobândirii de clientela**, reiesind cu prisosință ca **avocații nu pot desfășura în condiții statutare activități de “marketing” în scopul “promovării cabinetului și atragerii de clienți” și nici pentru deplasarea la sediile “potențialilor clienți în vederea vânzării de servicii juridice”**, așa cum invocă contestatoarea și este consemnat în decizia avocatului coordonator. Totodată, din cele trei foi de parcurs prezentate în susținerea cauzei reiese că autoturismele au fost folosite și pentru deplasarea dus-întors domiciliu-sediu, situație ce nu poate fi circumscrisă transportului de personal la și de la locul de desfășurare a activității în scop economic, în lipsa îndeplinirii celor două condiții cumulative, așa cum s-a arătat anterior.

În ceea ce privește încălcarea condițiilor de formă ale deciziei atacate, invocată de contestatoare pe motiv că organele de inspecție fiscală nu au înscris în decizia de impunere sumele defalcate pe tipuri de cheltuieli, nu au precizat motivul de fapt pentru sumele nu au fost admise la deducere și nu au menționat cu claritate temeiul de drept al fiecărei sume se reține că în cuprinsul raportului de inspecție nr. rif/2012 sunt menționate atât diferențele stabilite în urma inspecției fiscale, cuantificate pe categorii de diferențe și pentru fiecare perioadă fiscală verificată, cât și temeiurile de drept, cu indicarea și chiar citarea în extenso a prevederilor legale aplicabile pentru fiecare categorie de diferențe (pg. 9-15 din raport). Cum raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere și constituie anexa a acesteia, după cum se precizează chiar la pct. 7 din formular, nepreluarea mot a mot a mențiunilor din raport în formularul de decizie nu poate constitui motiv de nelegalitate a deciziei atacate, argumentele contestatoarei vădind o interpretare de un formalism excesiv a dispozițiilor procedurale.

Fata de cele anterior retinute contestatia Societatii civile de avocati M&A urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de V lei.

3.1.2. Accesoriiile aferente TVA in suma de AV lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesoriile aferente TVA, in conditiie in care aceasta nu a contestat integral diferenta suplimentara stabilita in urma inspectiei fiscale, iar diferenta contestata s-a retinut ca fiind datorata.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. diofs/2012 organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au stabilit in sarcina Societatii civile de avocati M&A accesorii aferente diferentei suplimentare de TVA de VD lei, dupa cum urmeaza:

- AV1 lei dobanzi de intarziere;
 - AV2 lei penalitati de intarziere;
- AV lei total accesorii.

La pg. 25 din raportul de inspectie fiscala nr. rif/2012 organele de control au mentionat ca accesoriile au fost stabilite in baza Legii nr. 210/2005 si O.U.G. nr. 39/2010, iar in anexa nr. 7 la raport este prezentat calculul detaliat al accesoriile pe fiecare an fiscal (scadenta, debit, perioada, numar zile, cota majorari/dobanzi si penalitati).

In drept, potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen **dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

"Art. 120¹. - (1) **Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.**

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".

Se retine ca la pg. 25 din raportul de inspectie fiscala nr. rif/2012 organele de control au mentionat temeiul legal al stabilirii accesoriilor, iar in anexa nr. 7 sunt prezentate detaliat elementele ce au stat la baza calculului, astfel ca nu se poate retine sustinerea contestatoarei privind necunoasterea temeiului legal ori nestabilirea legala a accesoriilor. De asemenea, referitor la necuantificarea accesoriilor pe categorii de diferente suplimentare invocate prin contestatia formulata, se retine ca acestea se calculeaza in functie de scadenta diferentelor, nu in functie de motivele pentru care au fost stabilite.

In consecinta, avand in vedere ca Societatea civila de avocati M&A datoreaza diferenta suplimentara de TVA stabilita in urma inspectiei fiscale, atat cea contestata, cat si cea necontestata, rezulta ca aceasta datoreaza si accesoriile aferente, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

3.2. Referitor la decizia de impunere nr. diivs/2012

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii, se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de subscrisa Societate civila de avocati M&A, in conditiile in care, pe de-o parte, prin decizia de impunere contestata au fost stabilite in sarcina persoanei fizice MAA, si nu in

sarcina societatii civile, obligatii de plata reprezentand impozit pe venit si accesorii aferente, iar, pe de alta parte, nu sunt respectate dispozitiile obligatorii ale art. 206 alin. (1) lit. e) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, societatea neavand calitatea de a introduce contestatia in cauza.

In fapt, prin decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. diivs/2012, Administratia Finantelor Publice sector x a stabilit **contribuabilului MAA** identificat prin CNP urmatoarele obligatii in contul impozitului pe venit:

- diferente de impozit pe venitul net anual in plus: S1 lei pentru anul 2009 si S2 lei pentru anul 2010;

- accesorii aferente: AS1 lei pentru anul 2009 si AS2 lei pentru anul 2010.

Contestatia a fost formulata de **subscrisa** S.C.P.A M&A cu sediul in Bucuresti, sector x, **reprezentata legal** prin MAA in calitate de avocat coordonator si poarta amprenta stampilei societatii civile profesionale de avocati.

In drept, potrivit art. 205 si art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

"Art. 206. - (1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestatiei;

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se intemeiaza;

e) **semnatura contestatorului** sau a imputernicitului acestuia, precum si stampila in cazul persoanelor juridice. **Dovada calitatii de imputernicit al contestatorului**, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii".

De asemenea, in speta sunt incidente si prevederile art. 17 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare potrivit carora:

"Art. 17. - (1) **Subiecte ale raportului juridic fiscal sunt** statul, unitatile administrativ-teritoriale sau, dupa caz, subdiviziunile administrative-teritoriale ale municipiilor, definite potrivit Legii administratiei publice locale nr. 215/2001, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, **contribuabilul**, precum si alte persoane care dobandesc drepturi si obligatii in cadrul acestui raport.

(2) **Contribuabilul este orice persoana fizica** ori juridica sau orice alta entitate fara personalitate juridica **ce datoreaza impozite**, taxe, contributii si alte sume bugetului general consolidat, in conditiile legii".

In materia impozitului pe venit, calitatea de contribuabil o are persoana fizica rezidenta, conform prevederilor art. 39 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 39. - Urmatoarele **persoane datoreaza plata impozitului** conform prezentului titlu si sunt numite in continuare **contribuabili**:

a) persoanele fizice rezidente".

Totodata, conform dispozitiilor art. 213 alin. (5) si art. 217 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 213. - (5) Organul de solutionare competent se va pronunta mai intai asupra exceptiilor de procedura si asupra celor de fond, iar cand se constata ca acestea sunt intemeiate, **nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.**"

"Art. 217. - (1) Daca organul de solutionare competent constata neindeplinirea unei conditii procedurale, **contestatia va fi respinsa fara a se proceda la analiza pe fond a cauzei.**"

Din cele ce preced reiese ca impozitul pe venit are un caracter *intuitu personae*, calitatea de contribuabil si de subiect al raportului juridic fiscal avand-o numai persoana fizica. In consecinta, **numai persoana fizica titulara a obligatiei de plata a impozitului pe venit poate avea calitatea de contestator impotriva unui titlu de creanta prin care se stabilesc obligatii fiscale de natura impozitului pe venit.**

In speta, in urma inspectiei fiscale ale carei constatari au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. rif/2012 organele fiscale au emis doua acte administrative fiscale, respectiv: decizia de impunere nr. diofs/2012 pe numele contribuabilei „M&A – Societate civila de avocati” identificata prin CUI – RO..... pentru obligatiile fiscale ale asocierii (TVA si accesorii aferente) si decizia de impunere nr. diivs/2012 pe numele contribuabilului MAA identificat prin CNP – pentru obligatiile fiscale proprii ale persoanei fizice (impozit pe venit si accesorii aferente).

In conformitate cu dispozitiile procedurale in materia contestatiilor administrative fiscale, **calitatea de contestator presupune existenta unei identitati intre persoana contestatorului si persoana care este titulara actului administrativ fiscal atacat.** Or, contestatia a fost formulata de „subscrisa” Societate civila de avocati M&A” prin reprezentant legal MAA in calitate de avocat coordonator, **persoana fizica neactionand in nume propriu, ci in calitate de reprezentant legal al asocierii.**

Avand in vedere cele precizate, se retine ca, in conditiile in care prin decizia de impunere nr. diivs/2012 ce face obiectul contestatiei au fost stabilite in sarcina persoanei fizice MAA obligatii de plata reprezentand impozit pe venit si accesorii aferente **nu sunt respectate dispozitiile obligatorii ale art. 206 alin. (1) lit. e) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala,**

republicata, **societatea civila profesionala neavand calitatea** de a introduce contestatia formulata impotriva deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. diivs/2012 emisa de Administratia Finantelor Publice sector x.

Astfel ca, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii, nu se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei intrucat titularul obligatiilor fiscale stabilite prin decizia atacata este persoana fizica si nu societatea civila profesionala in cadrul careia isi desfasoara activitatea persoana fizica.

Prin urmare, pentru capatul de cerere privind decizia de impunere nr. diivs/2012, contestatia formulata de Societatea civila de avocati M&A urmeaza a fi respinsa ca fiind introdusa de o persoana lipsita de calitatea de a contesta.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 39 lit. a) si art. 145¹ alin. (1) lit. a) si alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 45¹ alin. (1) lit. e) si lit. f) din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 17 alin. (1) si (2), art. 205, art. 206 alin. (1) lit. e), art. 213 alin. (5), art. 216 alin. (1) si art. 217 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE:

1. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea civila de avocati M&A impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. diofs/2012, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru TVA in suma de V lei si accesorii aferente in suma de AV lei.

2. Respinge ca fiind introdusa de o persoana lipsita de calitatea de a contesta, contestatia formulata de Societatea civila de avocati M&A impotriva deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. diivs/2012, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pe numele persoanei fizice MAA.

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