

DECIZIA nr. 337 din 14.11.2007
privind solutionarea contestatiei formulata de X
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata cu adresa nr. de catre Administratia Finantelor Publice sector 5 - Serviciul de Inspectie Fiscala Persoane Fizice cu privire la contestatia formulata de domnul X, cu domiciliul in Bucuresti, str.

Obiectul contestatiei inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. , il constituie Decizia de impunere anuala pentru persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anul 2003 nr. , comunicata contribuabilului la data de **04.06.2007**, prin care s-a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat stabilita in plus pentru anul 2003 fata de impunerea precedenta, in suma de **Y lei**.

Decizia de impunere anuala pentru persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anul 2003 nr. a fost emisa in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. si din Raportul de inspectie fiscala nr. , emise urmare verificarii efectuate la Biroul Notarilor Publici Asociati "Mone Gabriela Olga si Andrei Aurel Jean".

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 domnul X.

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

I. Prin contestatia formulata petentul solicita admiterea contestatiei si anularea totala a Deciziei de impunere anuala pe anul 2003 nr. , intrucat organul fiscal a constatat in mod eronat ca fiind cheltuieli nedeductibile urmatoarele sume:

- ROL - inregistrarea eronata a facturii nr. ;
- ROL - cheltuieli cu sponsorizarea peste limita legala, care se vor reclacula prin modificarea bazei de calcul;
- ROL - contravaloarea facturii si ROL - contravaloarea facturii , care nu apartin biroului notarial.

De asemenea, petentul considera ca nu datoreaza majorarile si penalitatile de intarziere generate de aceste sume si mentioneaza ca isi intemeiaza contestatia pe documentele de contabilitate primara existente in arhiva biroului notarial.

II. Prin Decizia de impunere anuala **pe anul 2003** nr. , emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. si in baza Raportului de inspectie fiscala nr. , organele de impunere ale Administratiei Finantelor Publice sector 5 au stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat stabilita in plus pentru anul 2003 fata de impunerea precedenta in suma de Y lei.

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

Domnul **X** exercita profesia de notar public in baza Ordinului Ministerului Justitiei nr. , in cadrul Biroului Notarilor Publici Asociati " X si T ", constituit prin Contractul de societate civila nr. , cu sediul in , conform Certificatului emis de Curtea de Apel Bucuresti nr. si a contractului de comodat autentificat sub nr. . Cei doi asociati contribuie in mod egal la suportarea cheltuielilor necesare desfasurarii activitatii si participa in mod egal la distribuirea beneficiilor, astfel:

- X : 50% din beneficiul net;
- T : 50% din beneficiul net.

Prin Raportul de inspectie fiscala nr. intocmit pentru perioada 01.01.2002 – 31.05.2003 si prin Raportul de inspectie fiscala nr. intocmit pentru perioada 01.06.2003 – 31.12.2005, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 5 au verificat evidenta contabila si modul de stabilire si virare a impozitelor si taxelor datorate bugetului statului la BNPA " X, T si Asociatii ", respectiv BNP " X si T ", conform OG nr.7/2001, OMF nr.58/2003, HG nr.54/2003.

3.1. Cu privire la contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere anuala pentru persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anul 2003, 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 contribuabilului X diferenta de impozit anual de regularizat pentru anul 2003, in conditiile in care din constatarile organelor de inspectie fiscala si din documentele existente la dosarul cauzei rezulta inregistrarea eronata in evidenta contabila a unor cheltuieli, inregistrarea de pe documente emise pe numele altui cumparator si a celor cu protocolul peste limita legala.

In fapt, decizia de impunere anuala pe anul 2003 a fost emisa pe baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. si din Raportul de inspectie fiscala nr. , intocmite pe baza datelor din evidenta contabila si a documentelor care au stat la baza inregistrarilor din care au rezultat urmatoarele:

- RON -

PERIOADA	DECLARATIE SPECIALA PE	SITUATIE REZULTATA DIN CONTROL
01.01.2003-31.05.2003		
VENIT BRUT	LEI	LEI
CHELTUIELI DEDUCTIBILE	LEI	LEI
VENIT NET	LEI	LEI

- RON -

PERIOADA	DECLARATIE SPECIALA PE	SITUATIE REZULTATA DIN CONTROL
01.06.2003-31.12.2003		
VENIT BRUT	LEI	LEI
CHELTUIELI DEDUCTIBILE	LEI	LEI
VENIT NET	LEI	LEI

Stabilirea diferentelor de venit net a avut la baza, pe de-o parte, reintregirea venitului brut, iar pe de alta parte, neadmiterea la deducere a unor cheltuieli, din care petentul contesta neacordarea dreptului de deducere a sumei de lei, astfel:

- lei (rol) - aferenta facturii nr. ca fiind inregistrata eronat in evidenta contabila (rol fata de rol);
- lei (rol) - aferenta facturii nr. ca fiind cheltuieli ce nu apartin biroului notarial, intrucat documentul este emis pe numele altui cumparator;
- lei (rol) - aferenta facturii nr. ca fiind cheltuieli ce nu apartin biroului notarial, intrucat documentul este emis pe numele altui cumparator;
- lei (rol) - reprezentand cheltuieli de protocol peste limita legala.

Ca urmare a diferentei de venit anual global stabilita prin raportul de inspectie fiscala nr. si nr. a fost emisa Decizia de impunere anuala **pe anul 2007** nr. , din care a rezultat o diferenta de impozit anual de regularizat **in plus** in suma de lei, fata de Decizia de impunere anterioara din care rezulta o diferenta de impozit stabilita **in plus** in suma de lei.

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

Ordonanta:

Art. 16. - (1) Venitul net din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă.

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

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

4) Nu sunt cheltuieli deductibile:

(...)

d) *cheltuielile pentru protocol, care depășesc limita de 0,25% aplicată asupra bazei calculate conform alin. (5);*

5) Baza de calcul la care se aplică limitele de cheltuieli prevăzute la alin. (4) lit. c) si d) se determină prin deducerea din venitul brut a cheltuielilor aferente deductibile, exclusiv a celor pentru care se face calculul plafonului.

(...).”

Referitor la **cheltuielile deductibile din venitul brut**, potrivit art.16 pct.2 lit.a) din HG 54/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venitul global, **aplicabile incepand cu 01.01.2003**, stabilesc ca:

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

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

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

De asemenea, la art.10 alin.(1) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate anumite reguli comune pentru toate categoriile de cheltuieli:

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

- a) *cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării acestuia, justificate prin documente;*
- b) *sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale nu sunt cheltuieli aferente venitului;*
- c) *cheltuielile recunoscute ca deductibile sunt cele aferente venitului, în limitele prevăzute de legislația în vigoare, după caz.”*

Prevederi asemănătoare sunt stipulate și prin OMF nr.58/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partida simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobată cu modificări prin Legea nr.493/2002.

Având în vedere dispozițiile legale sus-citate rezultă că sunt deductibile cheltuielile efectuate de un contribuabil, numai în măsura în care ele sunt efectuate în scopul obținerii de venituri, sunt cuprinse în cheltuielile exercitiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite și nu se încadrează în categoria cheltuielilor nedeductibile stabilite prin lege.

Se reține că printre condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt acelea că aceste cheltuieli trebuie *sa corespundă unor cheltuieli efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării veniturilor și sa fie justificate cu documente.*

De asemenea, prin actele normative de mai sus *sunt precizate în mod expres categoriile de cheltuieli precum și limitele în care acestea pot fi deduse nefiind permisă extinderea lor prin analogie.*

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv facturi fiscale, fișe de cont, jurnale de TVA rezultă că organele de inspecție fiscală au considerat că nedeductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, reprezentând contravaloarea unor facturi care nu aparțin biroului notarial sau care au fost înregistrate eronat, astfel:

- factura fiscală nr. emisă de Connex în valoare de lei, din care valoarea fără TVA este în suma lei și TVA este în suma de lei, în evidența biroului notarial fiind înregistrată suma lei, din care valoarea fără TVA este în suma lei și TVA este în suma de lei;

- factura fiscala nr. emisa de pentru cumparatorul in valoare de lei, din care valoarea fara TVA este in suma lei si TVA este in suma de lei;

- factura fiscala nr. emisa de pentru cumparatorul in valoare de lei, din care valoarea fara TVA este in suma lei si TVA este in suma de lei.

Referitor la cheltuielile de sponsorizare, in fapt cheltuieli de protocol in suma de lei, se retine ca acestea au fost stabilite ca urmare a recalcularii venitului net aferent perioadei verificate, in limitele stabilite potrivit art.16 alin. (5) din OG nr.7/2001 invocate anterior.

Prin urmare, simpla afirmatie privind constatarea eronata de catre organul fiscal ca fiind nedeductibile sumele pentru care nu s-a acordat deductibilitate nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, in conditiile in care singura motivatie este aceea ca aceste sume au fost inregistrate pe baza documentelor existente in arhiva biroului notarial, iar din aceste documente rezulta ca respectivele sume au fost inregistrate fara respectarea reglementarilor legale si contabile pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile pentru a putea fi deduse.

Rezulta ca organul fiscal in mod corect a determinat ca fiind cheltuieli nedeductibile suma de lei reprezentand inregistrarea eronata a facturii nr. , suma de lei din factura nr. , suma de lei din factura nr. care nu apartin biroului notarial si suma de lei reprezentand cheltuieli de protocol peste limita legala, intrucat petentul nu a demonstrat ca respectivele cheltuieli au fost efectuate in interesul direct al activitatii, ca acestea participa in mod direct la realizarea veniturilor si ca sunt justificate cu documente emise pe numele biroului notarial.

Totodata, se retine ca diferenta de impozit pe venit stabilita prin decizia de impunere contestata are la baza constatarile organelor fiscale cu privire la nedeductibilitatea si a altor categorii de cheltuieli, fata de care contestatorul nu si-a exprimat punctul de vedere.

Potrivit art.206 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, republicat:

“(1) Contestatia se formulează în scris si va cuprinde:

(...)

c) *motivele de fapt si de drept;*

d) *dovezile pe care se întemeiază;*

(...).”

Astfel, se retine ca desi prin adresa nr. , Serviciul de inspectie fiscala persoane fizice din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 5 a solicitat domnului X prezentarea motivelor de fapt si de drept si a dovezilor pe care se întemeiază contestatia, singurele mentiuni facute prin adresa nr. , inregistrata la AFP sector 5 sub nr. sunt: ”Dovezile pe care se intemeiaza contestatiile depuse sunt documentele de contabilitate primara existente in arhiva biroului notarial” si (...) am anexat copii ale actelor contabile care dovedesc contrariul deciziei organelor de control.”

In consecinta, avand in vedere faptul ca petentul nu a adus argumente concrete care sa infirme constatarile organului de impunere fiscala, precum si prevederile art.213 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, republicat: *"In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului*

administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii", contestatia se respinge ca neintemeiata in ceea ce priveste neadmiterea la deducere a cheltuielilor in suma de lei.

3.2. Cu privire la contestatia formulata impotriva majorarilor/dobanzilor si penalitatilor de intarziere, cauza supusa solutionarii este de a stabili daca Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul de Solutionare a Contestatiilor, se poate investi in solutionarea pe fond a contestatiei, in conditiile in care deciziile privind calculul accesoriilor pentru neplata la termen a obligatiilor fiscale, prin care s-au stabilit obligatiile fiscale nu au fost comunicate petentului.

In fapt, prin contestatia formulata, domnul X se indreapta impotriva majorarilor/dobanzilor si penalitatilor de intarziere generate de aceste sume.

Serviciul de solutionare a contestatiilor a solicitat organului fiscal prin adresa nr. sa precizeze daca au fost emise decizii privind calculul accesoriilor pentru neplata la termen a obligatiilor fiscale datorate si dovada comunicarii acestora catre petenta, in cazul in care au fost emise.

Prin adresa nr. inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. , Serviciul de inspectie fiscala - persoane fizice din cadrul AFPS 5 precizeaza urmatoarele: **“Pentru sumele reprezentand majorari si penalitati de intarziere, se face precizarea ca, au fost emise Decizii privind calculul accesoriilor pentru neplata la termen a obligatiilor fiscale datorate acestea nefiind comunicate pana la data prezentei.”**

In drept, in conformitate cu dispozitiile art.85 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata :

“Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

(...)

*b) prin **decizie emisa de organul fiscal**, in celelalte cazuri.(...)”*

Avand in vedere aceste dispozitii legale, se retine ca in materia impunerii, legiuitorul a prevazut prin Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in mod **expres si limitativ**, o anumita categorie de acte administrative fiscale prin care se stabilesc obligatii bugetare suplimentare, dispozitii de la care nu se poate deroga.

La art. 88 alin.() din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata se precizeaza:

“Sunt asimilate deciziilor de impunere si urmatoarele acte administrative fiscale:

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

b) deciziile referitoare la bazele de impunere;

*c) **deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii;***

d) procesele-verbale prevzute la art. 142 alin. (6) si art. 168 alin. (2).”

Astfel, legiuitorul a prevazut ca titlu de creanta pentru stabilirea accesoriilor pentru neplata la termen a obligatiilor restante decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii, potrivit art.88 lit.c) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 si a Ordinului ministrului finantelor publice nr.585/2005 pentru aprobarea modelelor unor formulare utilizate in domeniul creantelor fiscale.

In ceea ce priveste opozabilitatea actului administrativ fiscal, art. 45 din acelasi act normativ precizeaza:

“Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului sau la o data ulterioara mentionata în actul administrativ comunicat, potrivit legii.”

Avand in vedere cele de mai sus precum si actele normative incidente in speta se retine ca nu ne aflam in prezenta unei contestatii formulate impotriva deciziei de calcul accesorii intrucat aceasta nu a fost comunicata, astfel incat cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art. 205 alin. 1 si 2 din Codul de procedura fiscala, republicat, care stipuleaza:

“(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.

(2) Este îndreptatit la contestatie numai cel care considera ca a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia. “

In aceste conditii, organul fiscal competent are obligatia de a comunica titlul de creanta, potrivit prevederilor legale sus mentionate, acesta fiind susceptibil de a fi contestat pe calea administrativa de atac in termen de 30 de zile de la comunicarea acestora, sub sanctiunea decaderii, in conformitate cu art. 207 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Fata de cele prezentate capatul de cerere privind contestatia formulata de domnul X se va respinge ca fara obiect.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art.10, art.16 din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, pct.2 lit.a) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.54/2003, OMFP nr.58/2003, art.45, art.85, art.88, art.205, art.206, art.207, art.213 alin.(1) si art.216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

DECIDE

1. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de domnul X impotriva Deciziei de impunere anuala pe anul 2003 nr. , emisa de Administratia Finantelor Publice sector 5.

2. Respinge ca fara obiect contestatia formulata de domnul X impotriva majorarilor/dobanzilor si penalitatilor de intarziere.

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

