

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Timiș cu adresa nr....., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr.asupra contestației formulate de dl. X asociat al Societății Civile Profesionale „A” înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Timiș sub nr.și la Activitatea de Inspecție Fiscală Timiș sub nr.și a procedat la analizarea dosarului cauzei, constatând următoarele:

Dl. X - este asociat al Societății Civile Profesionale „A” Societate Civilă de Avocați care are codul unic de înregistrare fiscală

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.și a Raportului de inspecție fiscală nr....., ambele emise de către Serviciul Inspecție Persoane Fizice 2 din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Timiș.

Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de dl. X asociat al Societății Civile Profesionale „A” Societate Civilă de Avocați împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.încheiat de către organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Timiș, s-au reținut următoarele:

In drept, Codul de Procedură Fiscală, republicat prevede:

“ART. 85

Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 80 alin. (2) și art. 84 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

ART. 86

Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere.

(2) Pentru creanțele administrate de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili și alte competente pentru emiterea

deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.

(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 87. [...]

ART. 87

Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43.[...]"

coroborat cu art. 106 din Hotărârea Guvernului nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

"ART. 106

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale privind rezultatul inspecției fiscale

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

(2) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.

[...]

Norme metodologice:

106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.

106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucișate și orice alte acte.

106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.

106.4. Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aproba prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală."

Competența de soluționare conferită de art. 205 și următoarele din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este limitată astfel:

"ART. 205

Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte

administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. (...)

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

(5) În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. 1, contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.

(6) Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”

Având în vedere că raportul de inspecție fiscală pe care petentul îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozițiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de procedură fiscală, republicat, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad se va pronunța asupra deciziei de impunere ce a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală, în situația în care, în Ordinul nr. 149/2007 privind modelul și conținutul unor documente întocmite în activitatea de inspecție fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

« La prezenta Decizie de impunere se anexează Raportul de inspecție fiscală care, împreună cu anexele, conține pagini. În conformitate cu art. 205 și art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, împotriva sumelor de plată și/sau aprobate la rambursare se poate face contestație, care se depune, în termen de 30 zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii. Prezenta reprezintă titlu de creanță.”

În condițiile în care Decizia de impunere reprezintă titlul de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă petentului și aceasta fiind cea care produce efecte față de petent și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru căpătul de cerere privind contestația formulată de dl. X asociat al Societății Civile Profesionale „A” Societate Civilă de Avocați împotriva Raportului de inspecție fiscală nr....., contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

Referitor la contestația formulată de dl. X asociat al Societății Civile Profesionale „A” Societate Civilă de Avocați împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar

de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr....., s-au reținut următoarele:

Petentul formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.și contestă suma totală delei ce reprezintălei impozit pe venit stabilit suplimentar șilei obligații fiscale accesorii aferente.

Referitor la cuantumul sumei contestate se reține că, în conformitate cu prevederile art. 1 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 59/2005 privind unele măsuri de natură fiscală și financiară pentru punerea în aplicare a Legii nr. 348/2004 privind denominarea monedei naționale, unde se arată:

„ (1) Începând cu data de 1 iulie 2005, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc și se reflectă în contabilitate în monedă nouă, la nivel de leu, fără subdiviziuni, prin reducere când fracțiunile în bani sunt mai mici de 50 de bani și prin majorare când fracțiunile în bani sunt de 50 de bani sau mai mari. Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat, cu excepția celor reținute la sursă, altele decât cele aferente veniturilor salariale, în moneda nouă, cu valori mai mici de un leu se întregesc la un leu.” organul de soluționare a contestației se va pronunța asupra sumei totale de 7.427 lei reprezentând 6.094 lei impozit pe venit stabilit suplimentar și 1.333 lei obligații fiscale accesorii aferente.

Contestația a fost semnată de d-nul X , asociat al Societății Civile Profesionale „A”.

Contestația a fost formulată în termenul prevăzut de art. 207 alin. 1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, titlul IX, respectiv la data de 06.10.2010, conform ștampilei aplicată de D.G.F.P. Timiș, față de data comunicării Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.respectiv la data de 06.09.2010 potrivit semnăturii și ștampilei aplicată pe Decizia de impunere.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Prin contestația formulată, d-nul X solicită anularea/revocarea parțială a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit

suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr....., în susținerea contestației invocând următoarele motive:

- afirmă că potrivit art. 33 alin. 1 C.pr.fisc; „*pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, competența revine aceluși organ fiscal, județean, local sau al municipiului București, stabilit prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în a cărui rază teritorială se afla domiciliul fiscal al contribuabilului (s.n.) sau al plătitorului de venit, în cazul impozitelor și contribuțiilor realizate prin stopaj la sursă, în condițiile legii*”, organul fiscal din raza județului Timiș nu este competent teritorial să emită decizia de impunere atacată întrucât are domiciliul fiscal în Arad, astfel că numai organul fiscal din raza județului Arad este competent să emită decizia de impunere;

- prin Raportul de inspecție fiscală nr.s-a finalizat controlul efectuat de către DGFP Timiș la Societatea Civilă Profesională de Avocați „A”, în cadrul căreia își desfășoară activitatea în calitate de avocat coordonator, control în urma căruia organele fiscale au considerat în mod cu totul nemotivat și nejustificat faptul că o serie de cheltuieli cu reparații efectuate la mijloacele fixe sunt în realitate cheltuieli de achiziționare a unor mijloace fixe, refuzând în consecință deductibilitatea integrală a acestor cheltuieli și au recalculat impozitul pe venit în funcție de regulile privind deducerea cheltuielilor cu amortizarea;

- în concret, este vorba despre cheltuielile efectuate cu repararea balustradelor, a ușilor de la garaje și respectiv a cazanului de încălzire împreună cu accesoriile acestora și nu de investiții noi la imobil ;

- petentul susține că balustradele de inox și ușile de la garaj le-au înlocuit pe cele existente anterior, întrucât operațiunea a fost necesară pentru menținerea utilității inițiale a clădirii în universalitatea sa ;

- în ceea ce privește cazanul de încălzire împreună cu accesoriile sale, întreaga instalație de încălzire a fost modernizată, contribuind la asigurarea funcționalității clădirii în ansamblul său și că datorită caracterului învechit al fostelor componente, precum și a gradului avansat de degradare, orice reparare a balustradelor, ușilor de la garaj și instalației de încălzire presupunea cu necesitate înlocuirea acestor componente, fără să poată fi vorba despre noi investiții la imobil ;

- petentul precizează că din punct de vedere juridic, diferența între investiții și reparații este efectuată de pct.III.2 din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin H.G. nr. 2139/2004, potrivit căruia „*investițiile efectuate la mijloacele fixe sub forma cheltuielilor ulterioare trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la*

obținerea de beneficii economice viitoare.

Obținerea de beneficii se poate realiza direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.

În cazul clădirilor, investițiile efectuate trebuie să asigure protecția valorilor umane și materiale și îmbunătățirea gradului de confort și ambient sau reabilitarea și modernizarea termică a acestora.(...). Cheltuielile care se fac la mijloacele fixe ce au ca scop restabilirea stării inițiale sunt considerate cheltuieli de reparații (s.n.)".

- petentul arată că în condițiile în care nu se poate contesta faptul că toate componentele imobilului care au fost înlocuite au existat anterior și nu se putea efectua în mod fizic o restabilire a stării lor inițiale decât prin înlocuire, devine cât se poate de evident că în speță sunt aplicabile prevederile ultimului aliniat al textului normativ sus-citat, fiind în prezența unor reparații ale imobilului în care societatea își desfășoară activitatea.

Pentru toate aceste considerente petentul solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr....., organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- potrivit declarației privind venitul realizat din activitatea independentă desfășurată în anul 2008, contribuabilul a declarat că a realizat un venit net în sumă delei (venitul brut fiind în sumă delei iar cheltuielile deductibile aferente fiind în sumalei);

- cu prilejul inspecției fiscale s-a constatat că, în anul 2008, Societatea Civilă Profesională "A" Societate Civilă de Avocați a realizat și înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți un venit brut din activitatea autorizată desfășurată în sumă delei față de venitul brut declarat delei și cheltuieli deductibile în sumă delei față de cheltuielile declarate delei rezultând o diferență de venit brut nedeclarat provenit din însumarea eronată a veniturilor realizate prin compensare, înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți în sumă delei și o diferență de cheltuieli deductibile declarate în minus în sumă delei provenite din însumarea eronată a cheltuielilor plătite prin compensare, venitul net în suma delei rămânând neschimbat astfel că nu au fost respectate prevederile art. 48, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- din analiza cheltuielilor deductibile efectuate de Societatea Civilă Profesională "A, s-a constatat că acestea sunt aferente realizării

veniturilor, excepție făcând cheltuielile în sumă totală delei, după cum urmează:

A). suma delei reprezentând cheltuieli sociale, bunuri și servicii destinate uzului personal, neaferente realizării veniturilor, (servicii estetice, tuns, vopsit, freză, etc., abonament sala fitness și piscina, servicii întreținere beauty, produse cosmetice, bijuterii argint, etc) pentru care nu au fost respectate prevederile art. 48, alin. (4), lit. A), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în care se precizează că, pentru a putea fi deduse, cheltuielile trebuie "să fie efectuate în cadrul activității desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente" coroborat cu art. 48, alin. (7), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în care se menționează că: nu sunt cheltuieli deductibile *"sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale"* și cu art. 48, alin. (5), lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 39 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal în care se precizează: *"următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat: cheltuieli sociale, în limita unei sume stabilite prin aplicarea unei cote de până la 2% asupra fondului de salarii realizat anual și acordate pentru salariații proprii sau alte persoane, așa cum este prevăzut în contractul de muncă, sub forma ...ajutoarelor de înmormântare, ajutoarelor pentru pierderi produse în gospodăriile proprii ca urmare a calamităților naturale, ajutoarelor pentru boli grave și incurabile, ajutoarelor pentru naștere, cadourilor pentru copiii minori ai salariaților, cadouri oferite salariatelor...."*.

Din această sumă, organele de inspecție fiscală au admis la deducere suma delei reprezentând cheltuieli sociale în limita a 2% din fondul de salarii realizat anual, acordate salariaților proprii, în cursul anului 2008;

B). suma delei reprezentând cheltuieli de achiziționare și punere în funcție a unor mijloace fixe amortizabile (aparate aer condiționat și cazan încălzire) și investițiile efectuate la imobilul din T luat în comodat, având ca destinație sediul Societății Civile de Avocați.

Nu au fost respectate prevederile art. 48, alin. (7), lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în care se precizează: *"Nu sunt cheltuieli deductibile cheltuielile de achiziționare sau fabricare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar"* coroborat cu art. 48, alin. (4), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează: *"Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse sunt: să respecte regulile privind amortizarea prevăzute în titlul II, după*

caz" si art. 24, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare: *"Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării, sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării"* si cu art. 24, alin. (3), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare in care se precizează: *"sunt de asemenea considerate mijloace fixe amortizabile : investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea"*.

In anul 2008 Societatea Civilă Profesională "A" Societate Civilă de Avocați, a achiziționat cinci aparate de aer condiționat conform facturii nr.si a devizului de lucrări în valoare totala delei, cuprinse în Registrul Inventar și înregistrate eronat la cheltuieli deductibile cu întreaga valoare, din care valoarea de achiziție a doua aparate de aer condiționat depășește limita stabilită prin Hotărâre de Guvern ca valoare a unui bun considerat mijloc fix. Valoarea celor doua aparate de aer condiționat este în sumă delei. Organele de inspecție fiscală au admis la deducere suma delei reprezentând diferența între valoarea totală a achiziției bunurilor și valoarea mijloacelor fixe ce urmează a fi amortizate precum și suma de lei reprezentând amortizarea aferentă anului 2008 pentru cele două aparate de aer condiționat.

Tot în anul 2008 Societatea Civilă Profesională " A" Societate Civilă de Avocați a achiziționat un cazan de încălzire și accesoriile necesare montării și punerii în funcțiune a acestuia conform facturii nr.și a devizului de lucrări în valoare totala delei, cuprins în Registrul Inventar și înregistrat eronat la cheltuieli deductibile cu întreaga valoare, în condițiile în care valoarea de achiziție a cazanului de încălzire si accesoriile acestuia (.....lei) depășește limita stabilită prin Hotărâre de Guvern ca valoare a unui bun considerat mijloc fix.

Organele de inspecție fiscală au admis la deducere suma delei reprezentând diferența între valoarea totală a achiziției reprezentând servicii și manopera și valoarea mijlocului fix ce urmează a fi amortizat.

De asemenea în anul 2008 Societatea Civilă Profesională "A" Societate Civilă de Avocați a efectuat investiții la imobilul din....., luat în comodat , având ca destinație sediul Societății Civile de Avocați, constând în achiziționarea de balustrade inox (scară interioară; scara interioară; protecție terasă etaj ; protecție terasă parter) conform facturii nr....., a devizului de lucrări, a procesului verbal de recepție nr....., a declarației de conformitate și a certificatului de garanție nr....., în valoare totală delei și achiziționarea de ...bucăți uși tip rulou cu

acționare manuală și cu telecomandă pentru garajele aflate la subsolul imobilului situat în....., în valoare totală delei (1 ușă = lei).

Valoarea totală a investiției efectuate la imobil constând în balustrade și uși garaj, este în sumă delei, înregistrate în Registrul Inventar ca mijloace fixe și cad în sarcina SCP „A” Societate Civilă de Avocați, conform contractului de cedare a folosinței bunurilor, înregistrat la Uniunea Națională a Barourilor din România, Baroul Timiș sub nr.....

Organele de inspecție fiscală au admis la deducere suma delei reprezentând amortizarea aferentă anului 2008 pentru cele patru uși tip rulou și suma delei reprezentând amortizarea aferentă anului 2008 pentru balustradele de inox.

C). Tot în anul 2008 organele de inspecție fiscală au admis la deducere suma delei reprezentând contravaloare cheltuieli deductibile cu servicii a căror plată a fost efectuată prin compensare nefiind cuprinsă în cheltuielile deductibile declarate de contribuabil.

Astfel, valoarea totală a cheltuielilor nedeductibile stabilite de organele de inspecție fiscală în anul 2008 este în sumă delei.

În consecință venitul net anual realizat din activitatea independentă autorizată desfășurată în anul 2008 de către Societatea Civilă Profesională "A" Societate Civilă de Avocați a fost recalculat la suma delei (venit net declarat inițial:lei). Diferența de venit net în sumă delei constatată de organele de inspecție fiscală a generat stabilirea unei diferențe în plus de impozit pe venit pe anul 2008 în suma totală delei în sarcina celor doi asociați după cum urmează:

1.) Pentru asociatul G în sumă delei (.....lei impozitul pe venit stabilit de inspecția fiscală -lei impozit pe venit stabilit prin decizia de impunere anuală).

Totodată, au fost calculate majorări de întârziere în sumă totală de lei respectiv în cotă de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, calculate de la data de 10.02.2009 până în data de 30.06.2010 inclusiv în suma de lei și în cotă de 0,05% pentru fiecare zi de la data de 01.07.2010 până la data de 20.08.2010 inclusiv în sumă de lei cu mențiunea că scadența de plată utilizată la calculul majorărilor de întârziere a fost data scadentă din Situația analitică debite plăți solduri emisă de către A.F.P. Timișoara.

2.) Pentru asociatul X , în sumă delei (.....lei impozitul pe venit stabilit de inspecția fiscală -lei impozit pe venit stabilit prin decizia de impunere anuală).

Totodată, au fost calculate majorări de întârziere în sumă totală delei respectiv în cotă de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, calculate de la data de 20.12.2008 până în data de 30.06.2010 inclusiv

în sumă delei și în cota de 0,05% pentru fiecare zi de la data de 01.07.2010 până la data de 13.07.2010 inclusiv în sumă de lei cu mențiunea că scadența de plată utilizată la calculul majorărilor de întârziere este data scadentă din Situația analitică debite plăți solduri emisă de către A.F.P. Timișoara.

III. Având în vedere constatările organului de inspecție fiscală, susținerile petentului, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, invocate de către petent și de către organele de inspecție fiscală se rețin următoarele:

1) Referitor la solicitarea contribuabilului privind anularea/revocarea parțială a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.cu privire la competența organelor fiscale din raza județului Timiș de a emite decizia de impunere contestată

În fapt, din consultarea dosarului fiscal al Societății Civile Profesionale " A" Societate Civilă de Avocați a rezultat faptul că unul dintre asociații societății civile, respectiv dl. A, are domiciliul fiscal în Arad.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 99 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală:

„ART. 99

Competența

(1) Inspecția fiscală se exercită exclusiv, nemijlocit și neîngrădit prin Agenția Națională de Administrare Fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, conform dispozițiilor prezentului titlu, ori de alte autorități care sunt competente, potrivit legii, să administreze impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.(...)

(3) Competența privind efectuarea inspecției fiscale se poate delega altui organ fiscal. În cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală condițiile în care se poate efectua delegarea altui organ fiscal se stabilesc prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. "

În baza prevederilor legale citate mai sus precum și a celor cuprinse în OPANAF nr. 364/2009 pentru aprobarea sistemului de proceduri pentru inspecție fiscală, prin adresa nr.Activitatea de

Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Timiș a solicitat delegare de competență Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad pentru motivul că Societatea civilă profesională " A" Societate Civilă de Avocați cu sediul înse află în inspecție fiscală generală începând cu data de 25.05.2010 iar dl. X , asociat al acesteia are domiciliul în municipiul Arad.

Prin adresa nr....., emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Timiș sub nr.și la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr....., a fost transmis în original un exemplar al «Acordului privind delegarea de competență » privind verificarea impozitului datorat de persoana fizică X , asociat la Societatea Civilă Profesională " A" Societate Civilă de Avocați, cu sediul înPe cale de consecință organul de soluționare a contestației a reținut că în mod legal au fost emise de către Serviciul Inspecție Persoane Fizice 2 din cadrul Activității de Inspecție Fiscală a Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Timiș Raportul de inspecție fiscală nr.și Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o forma de asociere nr....., motivațiile petentului neputând fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

2) Referitor la susținerea petentului din contestația formulată "Pentru partea pe care o contest, actele contestate sunt nemotivate", arătăm că la punctele 4.4.2. și 4.4.3. din decizia atacată au fost precizate atât motivele de fapt cât și temeiurile de drept care au stat la baza constatărilor organelor de inspecție fiscală, în lipsa precizării de către petent a normei legale care să-i permită acestuia considerarea operațiunilor de achiziționare a mijloacelor fixe noi drept operațiuni de reparații a mijloacelor fixe vechi, această motivație nu poate fi reținută în soluționarea contestației.

3) Cu privire la anularea în parte a obligațiilor suplimentare stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.

În fapt, în perioada verificată, respectiv 01.01.2008 - 31.12.2008, Societatea Civilă Profesională " A" Societate Civilă de Avocați a efectuat următoarele cheltuieli :

- a achiziționat un cazan de încălzire și accesoriile necesare

montării și punerii în funcțiune a acestuia conform facturii nr.și a devizului de lucrări în valoare totală delei, sumă care a fost înregistrată în întregime la cheltuieli deductibile, în condițiile în care valoarea de achiziție a cazanului de încălzire și accesoriile acestuia (.....lei) depășește limita stabilită prin Hotărâre de Guvern ca valoare a unui bun considerat mijloc fix.

Organele de inspecție fiscală au admis la deducere suma delei reprezentând diferența între valoarea totală a achiziției reprezentând cazan și accesorii, servicii și manopera de instalare a acestuia și valoarea mijlocului fix ce urmează a fi amortizat (.....lei –.....lei) iar pentru suma delei reprezentând contravaloarea cazanului și a accesoriilor acestuia au stabilit că urmează a fi inclusă în cadrul cheltuielilor deductibile prin amortizare pe perioada rămasă până la expirarea contractului de comodat;

- a efectuat investiții la imobilul dinluat în comodat, având ca destinație sediul Societății Civile de Avocați, constând în achiziționarea de balustrade inox (scara interioara, scara interioara, protecție terasa etaj, protecție terasa parter) conform contractului de prestări servicii nr.din 08.10.2008, modificat prin actul adițional nr.2008, în care executantul se obliga să execute și să predea lucrări de execuție și montaj balustrade, a facturii nr.....2008, a devizului de lucrări, a procesului verbal de recepție nr.....2008, a declarației de conformitate și a certificatului de garanție nr.....2008 în valoare totală delei.

Organele de inspecție fiscală au admis la deducere suma delei reprezentând amortizarea aferentă anului 2008 pentru balustradele de inox iar pentru diferența în sumă delei au stabilit că urmează a fi amortizată pe perioada rămasă până la expirarea contractului de comodat respectiv 42 de luni.

- conform contractului nr.....2008 având ca obiect executarea și montarea de uși tip rulou, a facturii nr.....2008, Societatea Civilă Profesională " A" Societate Civilă de Avocați achiziționează 4 bucăți uși tip rulou cu acționare manuală și cu telecomandă pentru garajele aflate la subsolul imobilului situat înîn valoare totală delei (1 ușă =lei).

Organele de inspecție fiscală au admis la deducere suma delei reprezentând amortizarea aferentă anului 2008 pentru cele patru uși tip rulou iar pentru diferența în sumă delei au stabilit că urmează a fi amortizată pe perioada rămasă până la expirarea contractului de comodat.

Valoarea totală a investiției efectuate la imobil, situat în T, constând în balustrade inox și uși garaj, cât și a cazanului de încălzire și accesoriile necesare montării și punerii în funcțiune a acestuia, înregistrate în Registrul Inventar ca mijloace fixe, cad în sarcina

Societății Civile Profesionale „A” Societate Civilă de Avocați, conform art.3.3 din contractului de comodat, înregistrat la Uniunea Națională a Barourilor din România, Baroul Timiș sub nr.....2007.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei a rezultat că valoarea totală a cheltuielilor nedeductibile stabilite de organele de inspecție fiscală în anul 2008 în sumă de lei a condus la stabilirea unei diferențe în plus de impozit pe venit pe anul 2008 în sumă totală delei din care pentru asociatul X în sumă delei. Din această sumă petentul X a contestat numai diferența în plus de impozit pe venit pe anul 2008 în suma delei (..... lei x 16% : 2), generată de valoarea cheltuielilor nedeductibile stabilite de organele de inspecție fiscală în anul 2008 contestate de petent în sumă delei (.....lei +lei +lei) prezentate mai sus precum și accesoriile aferente în sumă delei.

În drept, dispozițiile art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“Art. 48. - (1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.

(...)

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

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

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

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz;(....)”

În cauză sunt aplicabile prevederile art. 24, alin. (3), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în care se precizează: " sunt de asemenea considerate mijloace fixe amortizabile: **investițiile** efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea".

Conform prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 909/1997 actualizată, cu modificările și completările ulterioare pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cap.I, pct. 7, lit. d):

" 7. Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării bunurile menționate la art. 4 din lege, astfel:(...)

d). *investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării, și care majorează valoarea de intrarea a acestora.*

Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte: să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametri funcționali stabiliți inițial; să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale. Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient...", coroborat cu cap.I, pct.9 din aceeași hotărâre în care se precizează:

" Nu sunt considerate mijloace fixe bunurile menționate la art. 6 din lege. (...)

Cheltuielile privind reparațiile de orice fel, ce se fac la mijloacele fixe, au ca scop restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate".

De asemenea, conform pct. III.2 din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe aprobat prin H.G. nr. 2139/2004:

„ 2. Investițiile efectuate la mijloacele fixe sub forma cheltuielilor ulterioare trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.

In cazul clădirilor, investițiile efectuate trebuie să asigure protecția valorilor umane și materiale și îmbunătățirea gradului de confort și ambient sau reabilitarea și modernizarea termică a acestora.

Amortizarea acestor investiții se face fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10% sau în cazul instituțiilor publice până la 20%. Dacă cheltuielile ulterioare se fac după expirarea duratei normale, se va stabili o nouă durată normală de către o comisie tehnică sau expert tehnic independent.

Cheltuielile care se fac la mijloacele fixe ce au ca scop restabilirea stării inițiale sunt considerate cheltuieli de reparații."

În raport de aceste prevederi legale, s-a reținut că, în mod evident în cazul Societății Civile Profesionale „A” Societate Civilă de Avocați, aceasta nu a procedat la repararea (înlocuirea) componentelor uzate în ceea ce privește cazanul de încălzire, balustradele de inox și ușile tip rulou, ci la achiziționarea unor mijloace fixe noi, altele decât cele inițiale, astfel că pretenția petentului ca achiziționarea mijloacelor fixe noi să fie

asimilată efectuării unor reparații la mijloacele fixe vechi nu are suport legal.

Cazanul de încălzire, balustradele de inox cât și ușile de garaj tip ruluu reprezintă mijloace fixe amortizabile potrivit art. 24, alin. (3), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, citat mai sus iar cheltuielile aferente achiziționării mijloacelor fixe se recuperează din punct de vedere fiscal de cel care a efectuat investiția, prin includerea uniformă în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite proporțional cu numărul de ani ai duratei normale de utilizare a mijlocului fix sau pe perioada contractului, după caz.

Față de cele prezentate se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au admis la deducere:

- suma delei reprezentând diferența între valoarea totală a achiziției reprezentând servicii și manopera și valoarea mijlocului fix ce urmează a fi amortizat și au stabilit ca nedeductibilă fiscal valoarea cazanului de încălzire și accesoriile acestuia în sumă delei ce urmează a fi amortizată de Societatea Civilă Profesională "A" Societate Civilă de Avocați pe perioada rămasă până la expirarea contractului de comodat.

- suma delei reprezentând amortizarea aferentă anului 2008 pentru cele patru uși tip ruluu și au stabilit ca nedeductibilă fiscal diferența în sumă delei (.....lei -lei) ce urmează a fi amortizată de Societatea Civilă Profesională "A" Societate Civilă de Avocați pe perioada rămasă până la expirarea contractului de comodat.

- suma delei reprezentând amortizarea aferentă anului 2008 pentru balustradele de inox, diferența în sumă delei (.....lei -lei) urmând a fi amortizată de Societatea Civilă Profesională "A" Societate Civilă de Avocați pe perioada rămasă până la expirarea contractului de comodat, respectiv 42 de luni, motiv pentru care contestația formulată de dl. X asociat al Societății Civile Profesionale „A” Societate Civilă de Avocați împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.va fi respinsă ca neîntemeiată pentru căpătul de cerere privind suma delei reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar aferent anului 2008.

Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă delei aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar calculate în sarcina petentului prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.

2010 se retine ca stabilirea de obligațiile fiscale accesorii aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar în sarcina petentului reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar contestația petentului va fi respinsă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind obligațiile fiscale accesorii în sumă delei, calculate în sarcina petentului reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept ***accessorium sequitur principalem***, contestația va fi respinsă.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu prevederile art. 24, alin. (3), lit. a) , art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cap.I, pct. 7, lit. d) și pct.9 din Hotărârea Guvernului nr. 909/1997 actualizată, cu modificările și completările ulterioare pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale coroborate cu prevederile art. 85, art. 86, art. 87, art. 99, art. 205 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea contestației formulate de dl. X , cu domiciliul în Arad, asociat al Societății Civile Profesionale „A” Societate Civilă de Avocați împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.încheiat de către organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Timiș, ca inadmisibilă.

2. Respingerea contestației formulată de dl. X asociat al Societății Civile Profesionale „A” Societate Civilă de Avocați pentru suma totală delei reprezentândlei impozit pe venit stabilit suplimentar șilei obligații fiscale accesorii aferente stabilite în sarcina sa prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.întocmită de organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Timiș, ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Arad, în termen de 6 luni de la data comunicării.