



ROMANIA
MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE
FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE CALARASI

DECIZIA Nr.28/30.11.2007
privind solutionarea contestatiei depusa de Avocat X
înregistrata la D.G.F.P. Calarasi sub nr. 17608/27.07.2007

Compartimentul Solutionare Contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice Calarasi a fost sesizat de catre Administratia Finantelor Publice a Municipiului Calarasi prin adresa nr.19750/27.07.2007 asupra contestatiei depusa de doamna avocat X din Calarasi la Administratia Finantelor Publice a Municipiului Calarasi sub nr.19489 din data de 23.07.2007, impotriva Deciziei de impunere nr.18508/06.07.2007 si a Deciziei de impunere nr.18509/06.07.2007, emise de Administratia Finantelor Publice a Municipiului Calarasi in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 06.07.2007.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 alin.(1) Titlul IX Cap.I din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.206 alin.(1) si art.209 alin.(1) lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice Calarasi prin Compartimentul Solutionare Contestatii este competenta sa solutioneze contestatia depusa de doamna avocat X din Calarasi.

I. Din analiza contestatiei inregistrata la DGFP Calarasi sub nr.17608/27.07.2007, s-a constatat ca doamna avocat X contesta Deciziile de impunere nr.18508/06.07.2007 si nr.18509/06.07.2007, emise de Administratia Finantelor Publice a Municipiului Calarasi in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de

06.07.2007 prin care s-au stabilit suplimentar diferente de impozit pe venitul net anual impozabil in suma de X lei si majorari de intarziere aferente in suma de X lei, dupa cum urmeaza:

- prin Decizia de impunere nr.18508/06.07.2007 s-a stabilit suplimentar diferenta de impozit pe venitul net anual aferent anului 2005 in suma de X lei si majorari de intarziere aferente in suma de X lei;

- prin Decizia de impunere nr.18509/06.07.2007 s-a stabilit suplimentar diferenta de impozit pe venitul net anual aferent anului 2006 in suma de X lei si majorari de intarziere aferente in suma de X lei;

Contestatoarea solicita anularea deciziilor de impunere precum si anularea constatarilor din raportul de inspectie fiscala cu privire la venitul brut si cheltuielile aferente anului 2007, situatie ce urmeaza sa fie avuta in vedere la emiterea deciziei de impunere pe anul 2007.

Motivele formulate in sustinerea contestatiei sunt urmatoarele:

Privitor la aplicarea prevederilor art.48 alin.(5) lit.n) din codul fiscal s-a considerat ca, cheltuielile de 10% efectuate lunar din venitul realizat pe Cabinet individual sunt contributiile obligatorii profesionale si prin urmare sunt deductibile in limita a 5% din venitul brut realizat.

Textul de lege invocat de organul de inspectie fiscala se refera la contributiile profesionale obligatorii datorate organizatiilor profesionale din care fac parte contribuabilii, nefiind incident in cauza deoarece cheltuielile in cota de 10% efectuate lunar reprezinta contributia la fondul sistemului de asigurari sociale si pensii, reglementata de OUG nr.221/2000 si Statutul Casei de Asigurari a Avocatilor.

Referitor la aplicarea prevederilor art.48 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal, contestatoarea apreciaza ca nu sunt incidente in cauza, deoarece activitatea profesionala nu a incetat, Cabinetul individual s-a transformat in baza prevederilor legii speciale in materie, intr-o alta forma de exercitare a profesiei, respectiv S.C.A.

Urmare acestei situatii, bunurile ce au apartinut Cabinetului individual sunt bunuri afectate exclusiv activitatii profesionale si au regimul patrimoniului de afectatiune profesionala potrivit art.172 din statutul profesiei de avocat.

In aceasta situatie, patrimoniul reflectat in evidentele financiar contabile ale cabinetului individual trec catre noua forma de exercitare a profesiei si nu in patrimoniul personal.

In sprijinul acestor afirmatii vin si prevederile art.169 si art.171 din statutul profesiei de avocat si Legea avocaturii.

Din normele metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoane fizice care au calitatea de contribuabili, rezulta ca numai in cazul in care bunurile din patrimoniul afacerii

trec in patrimoniul personal al contribuabilului, suma reprezentand contravaloarea acestora se include in venitul brut considerandu-se o instrainare. In situatia in care asociatiile isi inceteaza activitatea iar fostii asociati continua sa functioneze individual, bunurile trec in patrimoniul noilor afaceri, se inscriu in registrul inventar al acestora si se amortizeaza in continuare.

Contestatoarea precizeaza ca nu si-a incetat nici un moment activitatea, ci a continuat-o in cadrul societatii civile de avocati.

Din aceste considerente, apreciaza ca nelegale constatarile de fapt si de drept.

Deoarece forma de exercitare a profesiei in care isi desfasoara activitatea nu are personalitate juridica, textul de lege invocat in raport trebuie coroborat cu legea speciala in materie.

Pentru aceste considerente contestatoarea solicita anularea constatarilor din raportul de inspectie fiscala.

II. Din continutul Deciziilor de impunere nr.18508/06.07.2007 si nr.18509/06.07.2007, emise de Administratia Finantelor Publice a Municipiului Calarasi in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 06.07.2007, prin care s-au stabilit suplimentar diferente de impozit pe venitul net anual impozabil in suma de X lei si majorari de intarziere aferente in suma de X lei, rezulta:

- prin Decizia de impunere nr.18508/06.07.2007 s-a stabilit suplimentar diferenta de impozit pe venitul net anual aferent anului 2005 in suma de X lei si majorari de intarziere aferente in suma de X lei;

- prin Decizia de impunere nr.18509/06.07.2007 s-a stabilit suplimentar diferenta de impozit pe venitul net anual aferent anului 2006 in suma de X lei si majorari de intarziere aferente in suma de X lei;

Organul de inspectie fiscala a constatat ca in perioada verificata contribuabilul a inregistrat cheltuieli cu contributiile profesionale obligatorii in cota de 10% din venitul brut realizat lunar.

Avand in vedere prevederile art.48 alin.(5) lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, conform carora "*cheltuielile reprezentand contributiile profesionale obligatorii datorate potrivit legii, organizatiilor profesionale din care fac parte contribuabilii, sunt deductibile in limita a 5% din venitul brut realizat*", s-a constatat ca s-au dedus cheltuieli peste limita legala de 5%, drept pentru care s-au stabilit suplimentar diferentele de impozit pe venitul net aferent anilor 2005-2006.

III. Avand in vedere sustinerile contestatoarei, actele administrative fiscale emise de organele fiscale, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se retin urmatoarele:

Inspectia fiscala s-a efectuat la solicitarea contribuabilului.

Perioada verificata: 01.01.2004 - 11.06.2007

1) Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar in suma de 1171 lei si majorari de intarziere aferente in suma de 225 lei, stabilite prin Deciziile de impunere nr.18508/06.07.2007 si nr.18509/06.07.2007, emise de Administratia Finantelor Publice a Municipiului Calarasi in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 06.07.2007, Directia Generala a Finantelor Publice Calarasi prin Compartimentul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor efectuate, in conditiile in care acestea reprezinta contributi individuale la fondul sistemului de asigurari sociale si pensii.

In fapt, organul de inspectie fiscala a constatat ca in perioada verificata contribuabilul a inregistrat cheltuieli cu contributi profesionale obligatorii in cota de 10% din venitul brut realizat lunar.

Avand in vedere prevederile art.48 alin.(5) lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, conform carora *“cheltuielile reprezentand contributi profesionale obligatorii datorate potrivit legii, organizatiilor profesionale din care fac parte contribuabilii, sunt deductibile in limita a 5% din venitul brut realizat”*, s-a constatat ca s-au dedus cheltuieli peste limita legala de 5%, drept pentru care s-au stabilit suplimentar diferentele de impozit pe venitul net aferent anilor 2005-2006.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca s-au efectuat cheltuieli cu contributi lunare reprezentand *“Cota 10%”* aplicata asupra veniturului brut realizat.

In vederea lamuririi cauzei supuse solutionarii, prin adresa nr.17608/13.08.2007 s-a solicitat Casei de Asigurari a Avocatilor din Romania - filiala Calarasi, sa precizeze care este actul normativ in baza caruia se incaseaza cota de 10% aplicata asupra veniturului brut realizat, ce reprezinta sumele incasate conform chitantelor emise.

Prin adresa nr.53/13.11.2007 inregistrata la DGFP Calarasi sub nr.25659/14.11.2007, Casa de Asigurari a Avocatilor din Romania - filiala Calarasi precizeaza faptul ca sumele incasate **reprezinta contributia individuala la fondul sistemului de asigurari sociale si pensii, calculata lunar in cota de 10% aplicata asupra veniturului brut realizat, potrivit**

hotararii Consiliului UAR art.2 raportat la art.25 alin.2 din Statutul Casei de Asigurari a Avocatilor.

In drept, conform prevederilor art.32 din Legea nr.51/1995 pentru organizarea si exercitarea profesiei de avocat, republicata, **avocatii au propriul sistem de asigurari sociale**. Sistemul de asigurari sociale al avocatilor se bazeaza pe contributia acestora.

Contributia individuala obligatorie a tuturor avocatilor cu drept de exercitiu a profesiei la constituirea fondurilor sistemului Casei de Asigurari a Avocatilor este de 10% din venitul brut realizat, stabilita prin Hotararea Consiliului Uniunii Nationale a Barourilor din Romania.

Conform prevederilor pct.38 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, **“38. Sunt cheltuieli deductibile,(...) :**

- cheltuielile reprezentând contributiile pentru asigurările sociale, (...)”.

Prin urmare, se retine ca organul de inspectie fiscala in mod eronat a aplicat prevederile art.48 alin.(5) lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, referitoare la deductibilitatea limitata a cheltuielilor reprezentand contributii profesionale obligatorii datorate organizatiilor profesionale, intrucat cheltuielile in cota de 10% din venitul brut realizat lunar inregistrate in evidenta cabinetului **reprezinta contributia individuala la fondul sistemului de asigurari sociale** si pensii, deductibile la stabilirea venitului net.

Avand in vedere cele retinute, pentru acest capat de cerere contestatia urmeaza a fi admisa si pe cale de consecinta urmeaza a se dispune anulara deciziilor de impunere nr.18508/06.07.2007 si nr.18509/06.07.2007, emise de Administratia Finantelor Publice a Municipiului Calarasi in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 06.07.2007.

2. Privitor la constatările consemnate in raportul de inspectie fiscala pentru anul 2007, cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice Calarasi prin Compartimentul Solutionare Contestatii se poate pronunta asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care pentru anul 2007 nu s-a emis decizie de impunere.

În fapt, contestatoarea solicita anulara constatarilor consemnate in raportul de inspectie fiscala pentru perioada 01.01.2007 - 11.06.2007.

In baza constatarilor consemnate in Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 06.07.2007 Administratia Finantelor Publice a Municipiului Calarasi a emis Decizia de impunere nr.18508/06.07.2007 pentru anul 2005 si Decizia nr.18509/06.07.2007 pentru anul 2006.

În drept, posibilitatea de contestare conferita de art.205 alin.(1), din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, este limitata astfel:

“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii.

Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.”

În ceea ce privește titlul de creanță, art.110 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, prevede ca:

“(3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii.”

La art. 209 alin.(1) lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se stipulează:

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a deciziilor pentru regularizarea situației, emise în conformitate cu legislația în materie vamală, se soluționează după cum urmează:

a) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora, al căror quantum este sub 1.000.000 lei, se soluționează de către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatarul are domiciliul fiscal;”

Din analiza dispozițiilor legale citate se reține ca **se poate formula contestație împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative asimilate deciziilor de impunere și împotriva titlului de creanță privind datoria vamală, prin care s-au stabilit în sarcina contribuabilului impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora.**

Art.88 din Codul de procedura fiscală precizează care sunt **actele administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere:**

“Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

a) deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat;

b) deciziile referitoare la bazele de impunere;

c) deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;

d) procesele-verbale prevăzute la art. 142 alin. (6) și art. 168 alin. (2);

e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere.”

La pct.5.1-5.3 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se precizează care sunt celelalte acte administrative fiscale:

“5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 178 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, republicat, **sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.**

În situația în care, ca urmare a raportului privind rezultatele inspecției fiscale, nu se modifică baza de impunere, de la data aducerii la cunoștința contribuabilului a acestui fapt, titlul de creanță fiscală susceptibil de a fi contestat este declarația fiscală, asimilată cu o decizie de impunere în condițiile art. 83 din Codul de procedură fiscală, republicat.

5.2. Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului etc.

5.3. Titluri de creanță privind datoria vamală pot fi: declarația vamală în detaliu, chitanța vamală, procesul-verbal prin care se stabilește și se individualizează datoria vamală, inclusiv accesoriile, potrivit legii, precum și actul constatator, în măsura în care nu s-a încheiat proces-verbal.”

La art.205 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se dispune ca:

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

Din analiza dispozițiilor legale citate se reține că se poate formula contestație împotriva deciziei de impunere prin care s-a stabilit în sarcina contribuabilului impozitul pe venit, și nu împotriva raportului de inspecție fiscală, în care sunt prezentate constatările inspecției fiscale, prin raport nefiind stabilite obligații bugetare în sarcina contestatorului.

În acest sens se rețin prevederile art 109 alin (1) și (2) din O.G. nr 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, care stipulează:

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

Având în vedere faptul că în baza constatarilor consemnate în Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 06.07.2007 Administrația Finanelor Publice a Municipiului Calarasi a emis Decizia de impunere nr.18508/06.07.2007 pentru anul 2005 și Decizia nr.18509/06.07.2007 pentru

anul 2006, iar pentru perioada 01.01.07-11.06.2007 nu s-a emis Decizie de impunere, se trage concluzia ca urmeaza sa se emita decizia de impunere pentru anul 2007.

Decizia de impunere, emisa in conditiile aratate, constituie titlu de creanta susceptibil a fi contestat de catre contribuabil in termenul prevazut la art.207 alin.1 din O.G. nr 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Astfel, contribuabilul contesta un act premergator care sta la baza emiterii unui act administrativ fiscal.

Prin urmare, in cauza sunt aplicabile prevederile art.217 din Codul de procedura fiscala, republicata, si ale pct.13.1 lit.e din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

Art.217

“Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei”.

13.1. Contestația poate fi respinsă ca:

“e) **prematur formulată**, în situația în care sumele contestate nu sunt stabilite cu titlu definitiv în sarcina acestuia sau **în situația în care contribuabilul contestă un act premergător care stă la baza emiterii unui act administrativ fiscal.**”

Intrucat, prin raportul de inspectie fiscala contestat nu s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare pentru anul 2007, precizandu-se doar ca s-a stabilit venitul net aferent perioadei 01.01.07-11.06.2007, si tinand cont de faptul ca **se contesta un act premergator care sta la baza emiterii unui act administrativ fiscal**, pentru acest capat de cerere urmeaza **sa se respinga contestatia ca prematur formulata.**

Pentru considerentele de fapt si de drept retinute in continutul deciziei, în conformitate cu prevederile art.209 alin.(1), art.216 alin.(1), si art.217 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

D E C I D E:

1. Admiterea contestatiei formulata impotriva Deciziilor de impunere nr.18508/06.07.2007 si nr.18509/06.07.2007, prin care s-au stabilit suplimentar diferente de impozit pe venitul net anual impozabil in suma de X lei si majorari de intarziere aferente in suma de X lei si anulara Deciziilor de impunere nr.18508/06.07.2007 si nr.18509/06.07.2007, emise de Administratia Finantelor Publice a Municipiului Calarasi in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 06.07.2007.

2. Respingerea, ca prematur formulata, a contestatiei impotriva constatarilor consemnate in Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 06.07.2007 privind venitul net aferent anului 2007, întrucât acest act nu este titlu de creanta susceptibil a fi contestat.

Prezenta decizie poate fi atacata la instanta judecatoreasca de contencios administrativ competenta potrivit art.218 alin.(2) din Titlul IX Cap.IV din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

DIRECTOR EXECUTIV,