

**DECIZIA nr. 308 din 19.11. 2009**  
privind solutionarea contestatiei formulata de X,  
inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. ,  
completata cu adresa inregistrata sub nr.

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. de catre Administratia Finantelor Publice sector 3, cu privire la contestatia formulata de doamna X, in calitate de "Expert contabil X" cu domiciliul in Bucuresti, str. .

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. , completata cu adresa inregistrata la D.G.F.P.M.B sub nr. , il constituie 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 pe anii **2005, 2006, 2007** nr. emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 3, in baza raportului de inspectie fiscala nr. , comunicata sub semnatura la data de **07.09.2009**, prin care s-au stabilit diferente de impozit pe venitul anual fata de impunerea precedenta, astfel:

- **pentru anul 2005:** impozit pe venit stabilit **in minus** fata de impunerea precedenta in suma de **Y1 lei**;
- **pentru anul 2006:** impozit pe venit stabilit **in plus** fata de impunerea precedenta in suma de **Y2 lei** si accesorii aferente in suma de **Y3 lei**;
- **pentru anul 2007:** impozit pe venit stabilit **in plus** fata de impunerea precedenta in suma de **Y4 lei** si accesorii aferente in suma de **Y5 lei**.

Din totalul obligatiilor de plata stabilite, contribuabila contesta impozit pe venit stabilit suplimentar in suma de **Z1 lei** si accesorii aferente in suma de **Z2 lei**, rezultate din neacceptarea la deducere a cheltuielilor in suma de lei pe anii 2006-2007.

De asemenea, contribuabila contesta faptul ca, la calculul accesoriiilor nu s-a tinut seama de impozitul pe venit achitat in plus in suma de lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art.206 alin.(1) lit.e), 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 X.

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

**I.** Prin contestatia nr. formulata impotriva Deciziilor de impunere anuale pe anii 2005, 2006 si 2007 si prin adresa nr. , contribuabila aduce urmatoarele argumente:

1. In mod eronat a fost retinuta ca nedeductibila plata efectuata cu OP nr. /14.11.2006 in valoare de      lei catre CECAR reprezentand contravaloarea cursului de pregatire profesionala anuala cu tematica "Audit financiar", aceasta fiind obligatorie potrivit normei 38 a CECAR, iar potrivit prevederilor art.48 (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct.38 din Normele metodologice de aplicare, cheltuielile sunt deductibile.

Pentru suma de      lei existenta in evidentele AFP sector 3 ca platita in plus si nestinsa la data stabilirii diferentei datorate, care provine din corectarea unor sume virate eronat, in urma solicitarii prin cererea inregistrata la organul fiscal sub nr.      pentru care s-a emis Nota privind corectia erorilor materiale nr.      , majorarile de intarziere trebuiau calculate pana la data de 23.03.2009, conform art.120, art. 122 din Codul de procedura fiscala si Deciziei 3/2008 a Comisiei de proceduri fiscale.

2. Platile in suma de      lei catre Camera Auditorilor Financiari (      lei - taxa stagiu;      lei si      lei - curs pregatire profesionala) si catre Camera Consultantilor Fiscali (      lei - diferenta taxa examinare;      lei - taxa inscriere+cotizatie) reprezinta cheltuieli efectuate in scopul pregatirii profesionale necesare desfasurarii activitatii de expert contabil, avand in vedere prevederile OG nr.65/1994 privind organizarea activitatii de expertiza contabila, modificata si completata prin OG nr.17/2007 - art.6.1 si OG nr.75/1999 privind activitatea de audit financiar si OG nr.71/2001 privind organizarea si exercitarea activitatii de consultanta fiscala; aceste cheltuieli indeplinesc conditiile pentru a putea fi deduse prevazute de art.48 (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

3. Suma de      lei - contravaloare abonament program legislativ on-line este o cheltuiala efectuata exclusiv in scopul desfasurarii activitatii de expert contabil, cunoasterea legislatiei fiind obligatorie pentru exercitarea profesiei, chiar daca contractul de furnizare a serviciului, factura si chitanta au fost emise pe cod numeric personal, anterior atribuirii codului de inregistrare fiscala (25.01.2007); aceasta cheltuiala indeplineste conditiile pentru a putea fi dedusa prevazute de art.48 (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In concluzie, doamna X solicita reanalizarea actului administrativ, prin:

- corectarea diferentelor de venit net impozabil pe anii 2006 si 2007, in sensul diminuarii acestora cu suma de      lei, pentru anul 2006 si cu suma de      lei pentru anul 2007 si a impozitului pe venit cu suma de      lei pentru anul 2006 si cu suma de      lei pentru anul 2007;

- corectarea majorarilor de intarziere prin calcularea la diferentele de impozit corectate, tinandu-se se ma de suma platita in plus la data inspectiei fiscale si anume, cu      lei pentru anul 2006 si cu      lei pentru anul 2007

si mentioneaza ca organul fiscal nu elibereaza contribuabililor persoane fizice o fisa din care sa rezulte modul de efectuare a platilor si sumele datorate sau platite in plus la o anumita data, aceasta fiind anexata la dosarul de inspectie fiscala.

**II.** 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 pe anii **2005, 2006, 2007** nr.      , emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr.      , organele de impunere ale Administratiei Finantelor Publice sector 3 au stabilit in sarcina contribuabilei diferente de impozit pe venitul anual fata de impunerea precedenta, astfel:

- **pentru anul 2005:** impozit pe venit stabilit **in minus** fata de impunerea precedenta in suma de **Y1 lei**;
- **pentru anul 2006:** impozit pe venit stabilit **in plus** fata de impunerea precedenta in suma de **Y2 lei** si accesorii aferente in suma de **Y3 lei**;
- **pentru anul 2007:** impozit pe venit stabilit **in plus** fata de impunerea precedenta in suma de **Y4 lei** si accesorii aferente in suma de **Y5 lei**.

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

Doamna X a exercitat profesia de contabil autorizat cu studii superioare in baza carnetului nr. eliberat de CECCAR, iar in prezent exercita profesia de expert contabil, in baza carnetului nr. eliberat de CECCAR si se identifica prin CNP-ul doamnei X , pentru perioada 12.10.2005-31.12.2006, respectiv CIF , incepand cu data de 01.01.2007.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. , ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, Administratia Finantelor Publice sector 3 a procedat la verificarea veniturilor impozabile si a modului de constituire, evidentiere si virare a obligatiilor fata de bugetul general consolidat, pentru perioada 12.10.2005-31.12.2007.

### ***3.1. Cu privire la impozitul pe venit stabilit suplimentar de inspectia fiscala***

***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 doamnei X, diferentele de impozit pentru anii 2006-2007, in conditiile in care potrivit legii se admit la deducere numai cheltuielile efectuate in interesul direct al activitatii si care sunt aferente realizarii veniturilor, iar informatiile si documentele depuse de contestatara in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organului de inspectie fiscala.***

**In fapt**, deciziile de impunere anuala pe anii 2005, 2006 si 2007 au fost intocmite pe baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. .

Raportul de inspectie fiscala nr. , a fost intocmit pe baza datelor din evidenta contabila si a documentelor care au stat la baza inregistrarilor din care au rezultat urmatoarele:

	<b>DECLARATIE SPECIALA PE ANUL 2005</b>	<b>SITUATIE REZULTATA DIN CONTROL</b>
<b>VENIT BRUT</b>	<b>LEI</b>	<b>LEI</b>
<b>CHELTUIELI DEDUCTIBILE</b>	<b>LEI</b>	<b>LEI</b>
<b>VENIT NET</b>	<b>LEI</b>	<b>LEI</b>
	<b>DECLARATIE SPECIALA PE ANUL 2006</b>	<b>SITUATIE REZULTATA DIN CONTROL</b>
<b>VENIT BRUT</b>	<b>LEI</b>	<b>LEI</b>

CHELTUIELI DEDUCTIBILE	LEI	LEI
VENIT NET	LEI	LEI
	DECLARATIE SPECIALA PE ANUL 2007	SITUATIE REZULTATA DIN CONTROL
VENIT BRUT	LEI	LEI
CHELTUIELI DEDUCTIBILE	LEI	LEI
VENIT NET	LEI	LEI

Stabilirea diferentelor de venit pe anii 2006 si 2007 a avut la baza, pe de-o parte, neadmiterea la deducere a cheltuielilor reprezentand: contravaloare cursuri pregatire profesionala, audit financiar, consultant fiscal, taxe examinare, taxe inscriere, taxe stagiu si cotizatii achitate catre Corpul Expertilor Contabili si Contabililor Autorizati, Camera Consultantilor Fiscali si Camera Auditorilor Financiari, abonament program legislativ, cheltuieli efectuate in scop personal (intretinere, energie electrica, convorbiri telefonice), impozit pe venit, cheltuieli de protocol peste limita admisa de lege etc., iar pe de alta parte, reintregirea venitului brut cu sume reprezentand contravaloare imprumut, facturi emise si inregistrate in luna decembrie si incasate in anul urmator, ceea ce a condus la majorarea venitului net in fiecare an aferent perioadei verificate.

Din totalul cheltuielilor stabilite de organul de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal, contribuabila contesta neadmiterea la deducere a cheltuielilor reprezentand cursuri de pregatire profesionala (audit, consultant fiscal), taxe examinare, taxe inscriere, taxe stagiu si cotizatii achitate catre Corpul Expertilor Contabili si Contabililor Autorizati, Camera Consultantilor Fiscali si Camera Auditorilor Financiari si abonament program legislativ, astfel:

- anul 2006: curs cu tematica "audit financiar" - lei, achitata catre CECAR;
- anul 2007: taxa stagiu si cursuri catre CAFR si diferenta taxa examen, taxa inscriere si cotizatie catre CCF - lei si contravaloare abonament program legislativ on-line achizitionat pe numele persoanei fizice - lei.

Prin raportul de inspectie fiscala s-a procedat la diminuarea cheltuielilor deductibile pentru anii 2006 si 2007 cu aceste sume, fiind considerate nedeductibile fiscal in conformitate cu art.48 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal.

Ca urmare a diferentelor de venit anual stabilite prin raportul de inspectie fiscala nr.     a fost emisa 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 pe anii **2005, 2006, 2007** nr.     , din care au rezultat urmatoarele diferente de impozit anual pe venit:

- **pentru anul 2005:** impozit pe venit stabilit **in minus** fata de impunerea precedenta in suma de **Y1 lei**;
- **pentru anul 2006:** impozit pe venit stabilit **in plus** fata de impunerea precedenta in suma de **Y2 lei** si accesorii aferente in suma de **Y3 lei**;
- **pentru anul 2007:** impozit pe venit stabilit **in plus** fata de impunerea precedenta in suma de **Y4 lei** si accesorii aferente in suma de **Y5 lei**.

**In drept**, referitor la **cheltuielile deductibile din venitul brut**, potrivit Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

Codul fiscal:

**Art. 49.** - (1) Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta între venitul brut si cheltuielile aferente realizarii venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partida simpla, cu exceptia prevederilor art. 50 si 51.

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

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

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

Norme metodologice:

“38. **Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:**

(...)

- **cheltuielile cu pregatirea profesionala pentru contribuabili si salariatii lor;**  
(...).”

Totodata, in conformitate cu dispozitiile pct. 13, 14 si 15 din OMFP nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile în partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"13. Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza în momentul efectuarii ei într-un document care sta la baza înregistrarilor în evidenta contabila în partida simpla, **dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

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

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

15. **Documentele care stau la baza înregistrarilor în evidenta contabila în partida simpla pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizeaza toate informatiile prevazute în normele legale în vigoare.**

(...).

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

a) **sa fie efectuate în cadrul activitatilor desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;**

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

48. **Se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării veniturilor și care sunt platite în cursul unui an fiscal.**

Având în vedere dispozițiile legale sus-citate rezulta ca, în cazul persoanelor fizice care obțin venituri din activități independente sunt deductibile cheltuielile, numai în măsura în care ele sunt efectuate în scopul obținerii de venituri și nu se încadrează în categoria cheltuielilor nedeductibile stabilite prin lege.

Ca urmare, **sunt precizate în mod expres cheltuielile deductibile care pot fi deduse, nefiind permisă extinderea lor prin analogie.**

Se reține ca prima condiție generală pe care trebuie să o îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse este aceea ca aceste cheltuieli **“sa fie efectuate în interesul direct al activității “** și nu în interes personal, să fie înregistrate corect în evidența contabilă în partida simplă și să fie justificate cu documente corect întocmite, nefiind permisă deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului și al familiei sale.

**1. Referitor la neacceptarea deductibilității fiscale a cheltuielilor cu contravaloarea cursurilor de audit financiar și a taxelor de înscriere și participare la examenul de consultant fiscal, în suma de lei pentru anul 2006 și în suma de lei pentru anul 2007**

Potrivit dispozițiilor legale în vigoare pe perioada supusă impunerii pentru a putea fi deductibile din punct de vedere fiscal, cheltuielile efectuate trebuie să fie aferente venitului realizat, respectiv să fie efectuate în cadrul activitatilor desfășurate în scopul realizării acestuia și să fie justificate prin documente.

Din constatările prezentate în raportul de inspecție fiscală și din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca în anul 2006 și 2007, doamna X a înregistrat în evidența contabilă a persoanei fizice autorizate plățile reprezentând contravaloarea cursurilor de audit financiar și a taxelor de înscriere și participare la examenul de consultant fiscal, în suma de lei achitată către CECAR în anul 2006, respectiv în suma de lei achitată către CAFR și către CCF pe anul 2007.

Inspectia fiscală a constatat nedeductibilitatea acestor cheltuieli, întrucât nu concurează la realizarea venitului din activitatea pe care este autorizată să o desfășoare contribuabila, respectiv cea de “expert contabil”, având la baza constatările, atât documentele întocmite în această calitate, respectiv contractele de prestări servicii încheiate între “Expert contabil X” și beneficiarii serviciilor, al căror obiect îl constituie *organizarea contabilității*,



*intocmirea, verificarea si certificarea bilantului si a lucrarilor cu caracter financiar contabil si fiscal si facturile emise catre acestia, cat si cele declarate de contestatara prin nota explicativa inregistrata la AFP sector 3 sub nr. , ca urmare a intrebarilor puse in timpul inspectiei fiscale referitoare la activitatea desfasurata si a veniturilor obtinute in perioada 2005-2007 constand in: "Servicii de organizare a contabilitatii, intocmire, verificare si certificare bilant", iar "Veniturile obtinute in perioada 2005-2007 sunt integral din servicii de contabilitate (...) si cum rezulta din situatia facturilor neincasate."*

Prin urmare rezulta in mod clar faptul ca veniturile obtinute de persoana fizica autorizata X au fost realizate exclusiv din servicii de contabilitate, nu si din servicii de audit financiar sau de consultanta fiscala, pentru a se putea justifica efectuarea acestor cheltuieli.

In ceea ce priveste argumentul contestatarei privind justificarea deductibilitatii cheltuielilor efectuate "in scopul completarii si desavarsirii pregatirii profesionale necesare desfasurarii activitatii de expert contabil", se retine ca, asa cum s-a mentionat anterior, legiuitorul a prevazut dreptul de deducere numai a cheltuielilor efectuate în scopul realizarii obiectului de activitate al persoanei fizice autorizate.

Astfel, invocarea ca argument pentru a justifica deductibilitatea cheltuielilor cu contravaloarea cursurilor de audit financiar si a taxelor de inscriere si participare la examenul de consultant fiscal, a prevederilor art. 6<sup>1</sup> din OG nr.65/1994 privind organizarea activitatii de expertiza contabila, completata cu OG nr.17/2007 nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat potrivit prevederilor acestui articol: "*Persoanele fizice si juridice care au calitatea de expert contabil pot efectua activitatile de audit financiar si consultanta fiscala, cu respectarea reglementarilor specifice acestor activitati*", astfel incat desfasurarea activitatii de expert contabil nu este conditionata de dobandirea calitatii de auditor financiar si de consultant fiscal.

Se retine ca, atat normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cat si cele privind organizarea si conducerea evidentei contabile în partida simpla de catre persoanele fizice autorizate acorda dreptul de deducere a cheltuielilor cu pregatirea profesionala, asa cum sunt mentionate la pct.38 din normele metodologice, aprobate prin HG nr.44/2004, invocat de contestatara, numai cu conditia ca aceste cheltuieli sa fie efectuate in interesul direct al activitatii si sa fie aferente realizarii veniturilor. Or, in speta, asa cum rezulta din insesi declaratiile contribuabilei, **activitatea desfasurata a constat exclusiv in furnizarea serviciilor de contabilitate prestate in calitate de expert contabil si nu de auditor financiar sau consultant fiscal** si ca atare nu poate fi justificata efectuarea cheltuielilor cu respectivele cursuri si taxe.

In speta sunt incidente si prevederile art.64, art.94 si art.105 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si ale Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004, care precizeaza:

Codul de procedura fiscala:

**"Art.64 - Documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere.** În cazul în care exista si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere."

"Art. 65 - (1) Contribuabilul **are sarcina de a dovedi** actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal".

"Art.94 - (1) *Inspectia fiscala are ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii îndeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora.*

(2) Insectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei** sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea îndeplinirii obligatiilor fiscale, **in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse (...)**".

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atributiilor prevazute la alin. (2) organul de inspectie fiscala va proceda la:

(...)

e) *stabilirea corecta a bazei de impunere, a diferentelor datorate în plus sau în minus, dupa caz, fata de creanta fiscala declarata si/sau stabilita, dupa caz, la momentul începerii inspectiei fiscale."*

"Art.105 - (1) *Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere."*

Norme metodologice:

"102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale."

Prin urmare, inspectia fiscala are obligatia verificarii realitatii declaratiilor fiscale ale contribuabililor, a documentelor inscrise in evidenta primara si care au stat la baza intocmirii declaratiilor fiscale, a examinarii tuturor documentelor justificative si a evidentelor financiar-contabile si fiscale si a tuturor raporturilor juridice relevante pentru impunere, care constituie probe in vederea stabilirii corecte a bazei de impunere, iar contribuabilii de a-si dovedi actele si faptele care au stat la baza acestor declaratii.

Se retine faptul ca, toate argumentele prezentate nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala; astfel contestatara nu a demonstrat nici cu ocazia efectuării controlului, nici cu ocazia depunerii contestatiei, ca respectivele cheltuieli sunt efectuate in interesul direct al activitatii desfasurate in perioada supusa verificarii si ca sunt aferente veniturilor realizate.

In consecinta, rezulta ca in mod corect, inspectia fiscala a considerat ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile reprezentand contravaloarea cursurilor de audit financiar si a taxelor de inscriere si participare la examenul de consultant fiscal, in suma de lei pentru anul 2006 si in suma de lei pentru anul 2007.



## ***2. Referitor la neacceptarea deductibilitatii fiscale a cheltuielilor reprezentand contravaloare abonament legislativ on-line achizitionat pe numele persoanei fizice in suma de lei***

Asa cum rezulta din dispozitiile pct. 13, 14 si 15 din OMFP nr. 1040/2004, orice operatiune patrimoniala se consemneaza în momentul efectuării ei într-un înscris care sta la baza înregistrărilor în evidenta contabila, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Pentru a dobandi calitatea de documente justificative, inscrisurile care stau la baza inregistrărilor in evidenta contabila trebuie sa cuprinda obligatoriu elementele principale prevazute in structura formularelor mentionate in normele metodologice mentionate mai sus si sa furnizeze toate informatiile prevazute in normele legale in vigoare.

De altfel, pentru a justifica efectuarea cheltuielilor, contribuabilul avea obligatia de a prezenta documente intocmite potrivit prevederilor legale in vigoare.

Din constatările prezentate în raportul de inspectie fiscala nr. si a documentelor existente la dosarul cauzei, reiese ca în anul 2007 în evidenta contabila a persoanei fizice autorizate a fost înregistrata factura nr. în valoare de lei, emisa de Indaco Systems pe numele X reprezentand contravaloarea abonamentului legislatie si modele tip on-line conform contract nr. , suma achitata cu chitanta nr. .

Contractul de furnizare a serviciului on-line Indaco lege nr. a fost incheiat între persoana juridica SC Indaco Systems SRL, în calitate de furnizor si persoana fizica X, în calitate de beneficiar.

Prin urmare, contestatara nu a facut dovada ca respectivele cheltuieli sunt efectuate în interesul direct al activitatii si ca sunt aferente realizării veniturilor, respectiv ca suma de lei reprezinta o cheltuiala efectuata pentru buna desfasurare a profesiei de expert contabil.

Faptul ca documentele justificative prezentate organului de inspectie fiscala sunt intocmite pe numele persoanei fizice si nu pe numele persoanei fizice autorizate, intaresc ideea ca aceste cheltuieli sunt efectuate în interes personal si privesc servicii de furnizare a legislatiei care sunt folosite pentru uzul personal al contribuabilei persoana fizica.

Argumentul contestatarii cu privire la faptul ca la data intocmirii facturii de catre furnizor nu i se eliberase codul de înregistrare fiscala nu poate fi retinut ca motivatie pentru a justifica deducerea cheltuielii, intrucat si anterior datei de 01.01.2007, data la care a fost introdusa modificarea Codului de procedura fiscala, prin OG nr.35/2006 privind atribuirea codul de înregistrare fiscala, aceasta categorie de contribuabili se identificau prin codul numeric personal pentru activitatea desfasurata în calitate de persoana fizica autorizata.

Astfel ca, documentele justificative trebuie sa contina precizarea expresa a formei de organizare sub care se desfasoara activitatea de expert contabil, tocmai pentru a se identifica corect cumparatorul care poate fi atat doamna X, în calitate de persoana fizica, care poate achizitiona bunuri si servicii pentru uzul sau personal, cat si doamna X, în calitate de persoana

fizica autorizata, care poate achizitiona bunuri si servicii in scopul exercitarii profesiei de expert contabil.

Se retine faptul ca, atat prin notele explicative prezentate in timpul inspectiei fiscale, cat si prin contestatia formulata, doamna X nu aduce argumente suplimentare si nu depune documente care sa modifice constatarile organelor de inspectie, desi potrivit art.206 si art.213 din Codul de procedura fiscala avea aceasta posibilitate.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca, in mod corect, organul de inspectie fiscala a considerat ca fiind nedeductibila din punct de vedere fiscal cheltuiala reprezentand abonament legislativ on-line in suma lei pentru anul 2007, intrucat documentul este emis pe numele persoanei fizice X si nu pe numele persoanei fizice autorizate ("Expert contabil X"), astfel ca acest document nu poate dobandi calitatea de document justificativ.

Avand in vedere aspectele prezentate si tinand cont de prevederile art.213 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, respectiv: "*În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii, urmeaza a se respinge contestatia cu privire la neadmiterea la deducere a cheltuielilor reprezentand cursuri de audit financiar si consultanta fiscala in suma de lei pentru anul 2006 si in suma de lei pentru anul 2007 si a contravalorii abonamentului legislativ on-line in suma lei pentru anul 2007 ca neintemeiata.*

**3.2. Cu privire la majorarile de intarziere aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual in suma de lei, cauza supusa solutionarii este daca contestatara datoreaza aceste accesorii, in conditiile in care in sarcina acesteia au fost stabilite diferente de impozit pe venit in plus pe anii 2006 si 2007 pentru care s-a dispus repingerea contestatiei.**

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de inspectia fiscala nr. s-au stabilit majorari de intarziere aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar de inspectia fiscala pe anii 2006 si 2007, in suma totala de Z2 lei, calculate pentru perioada 27.02.2008-31.08.2009.

Prin contestatia formulata doamna X solicita diminuarea majorarilor de intarziere cu lei pentru anul 2006 si cu lei pentru anul 2007, in sensul corectarii acestora in functie de suma de lei achitata in plus la data inspectiei fiscale, care provine in urma corectarii unor sume virate eronat soliciatata de contribuabila prin cererea nr. , fiind emisa Nota privind corectia erorilor materiale din documentele de plata nr. .

Prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei se mentioneaza urmatoarele:

*<<In data de 23.03.2009, prin cererea inregistrata la AFP sector 3 sub nr. , doamna X a solicitat "transferarea sumei achitate in plus in contul impozitului pe venitul net din activitati independente in contul impozitului pe regularizari." AFP sector 3, in urma acestei cereri, emite Nota privind corectia erorilor materiale din documentele de plata intocmite de*

debitori prin care s-au achitat obligatii fiscale nr. , prin care suma de lei este transferata in contul impozitului anual de regularizat (cod 63) si stinge debite ale contribuabilei in suma de lei. La data de 11.06.2009, in contul impozitului anual de regularizat (cod 63) doamna X figureaza cu un plus in valoarea de lei ( lei - lei). (...).

Avand in vedere ca doamna X nu a inregistrat la AFP sector 3 o cerere de compensare, restituire sau rambursare pentru suma de lei, cazul de fata nu se incadreaza in prevederile art.116, aliniatul 3) din Codul de procedura fiscala, urmand ca pe cale de consecinta sa se aplice prevederile art.116, aliniatul 4) ale aceluiasi act normativ. (...).

In consecinta, avand in vedere ca in cazul de fata nu e aplicabila decat compensarea din oficiu, suma de de lei se poate compensa (din oficiu) doar la data de 31.08.2009, data emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar nr. si data la care AFP sector 3 poate intocmi o nota de compensare.

**In drept**, potrivit art. 119 si art.120 din OG 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 majorari de întârziere.”

“**Art. 120** - (1) Majorarile de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, **începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna 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 întârziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.**(...).”

Fata de prevederile legale de mai sus, rezulta ca majorarile de intarziere se datoreaza pentru neachitarea **la termenul de scadenta** de catre debitor a obligatiilor de plata.

***Cu privire la stingerea obligatiilor fiscale prin compensare***, potrivit art.116 si art.122 din Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004:

Codul de procedura fiscala:

“**Art.116** (1) - Prin compensare se sting creantele administrate de Ministerul Economiei si Finantelor cu creantele debitorului reprezentând sume de rambursat sau de restituit de la buget, pâna la concurenta celei mai mici sume, când ambele parti dobândesc reciproc atât calitatea de creditor, cât si pe cea de debitor, daca legea nu prevede altfel. (...).

(3) Compensarea se face de organul fiscal competent la cererea debitorului sau înainte de restituirea ori rambursarea sumelor convenite acestuia, dupa caz. Dispozitiile art. 115 privind ordinea stingerii datoriilor sunt aplicabile în mod corespunzator.

(4) Organul fiscal poate efectua compensare din oficiu ori de câte ori constata existenta unor creante reciproce, cu exceptia sumelor negative din deconturile de taxa pe valoarea adaugata fara optiune de rambursare.

(5) În cazul compensarilor efectuate de organul fiscal conform alin. (4), creantele fiscale ale debitorului vor fi compensate cu obligatii datorate aceluiași buget, urmând ca din diferenta ramasa sa fie compensate obligatiile datorate altor bugete, în mod proportional.”

Norme metodologice:

“111.1. Competent în efectuarea compensarii este organul fiscal în a carui raza teritoriala debitorul își are domiciliul fiscal.

111.2. Cererea de compensare trebuie sa cuprinda elementele de identificare a solicitantului, precum si suma si natura creantelor fiscale ce fac obiectul compensarii.

111.3. Cererea de compensare va fi însoțita de documente care dovedesc dreptul contribuabilului la rambursarea sau restituirea de la buget a sumelor, cum sunt: copii legalizate de pe hotărârile judecatoresti definitive si irevocabile sau de pe deciziile de solutionare a contestatiilor, ramase definitive, ori de pe deciziile de impunere emise de organele fiscale, precum si copii de pe orice documente din care sa rezulte ca suma platita nu reprezinta obligatie fiscala.

111.4. Compensarea din oficiu prevazuta de art. 111 alin. (4) din Codul de procedura fiscala poate fi efectuata de organul fiscal în tot cursul termenului de prescriptie prevazut de lege pentru fiecare dintre obligatiile supuse compensarii, începând cu momentul în care ambele obligatii îndeplinesc conditiile prevzute de art. 1145 din Codul civil, respectiv din momentul în care acestea sunt lichide si exigibile.

111.5. Rezultatul compensarii la cerere sau din oficiu va fi consemnat într-o nota de compensare care va fi comunicata contribuabilului.”

Codul de procedura fiscala:

“**Art.122** (1) - În cazul creantelor fiscale stinse prin compensare, majorarile de întârziere se datoreaza pâna la data stingerii inclusiv, astfel:

a) pentru compensarile la cerere, data stingerii este data depunerii la organul competent a cererii de compensare;

b) pentru compensarile din oficiu, data stingerii este data înregistrarii operatiei de compensare de catre unitatea de trezorerie teritoriala, conform notei de compensare întocmite de catre organul competent;

c) pentru compensarile efectuate ca urmare a unei cereri de restituire sau de rambursare a sumei cuvenite debitorului, data stingerii este data depunerii cererii de rambursare sau de restituire. “

Norme metodologice:

“117.1. In cazul creantelor fiscale stinse prin compensarea prevazuta de art. 111 alin. (4) din Codul de procedura fiscala, data stingerii este data notei de compensare întocmite de organul fiscal competent potrivit pct. 111.5.”

Avand in vedere reglementarile legale sus-mentionate, precum si faptul ca doamna X nu a solicitat compensarea sumei de lei achitata in plus in contul impozitului pe venit nu poate fi retinuta solicitarea contestatarei privind calcularea accesoriilor pana la data depunerii cererii de indreptare a erorii materiale (23.03.2009), in cazul de fata compensarea din oficiu putand fi efectuata la data emiterii deciziei de impunere (31.08.2009).

Se retine ca, dispozitiile Deciziei nr.3/2008 a Comisiei de proceduri fiscale, invocata de contestatara, se aplica situatiilor in care contribuabilul efectueaza o plata mai mare decat cuantumul creantei fiscale inscrise eronat intr-o declaratie fiscala care a fost corectata ulterior de catre acesta sau au fost stabilite de catre organul fiscal diferite datorate in plus fata de creanta fiscala initiala. Or, in speta, eroarea a constat in inscrierea eronata pe ordinul de plata a contului de trezorerie si nu in depunerea unei declaratii fiscale cu date eronate.

In concluzie, conform prevederilor legale mai sus prezentate, calcularea majorarilor de intarziere reprezinta o masura accesorie in raport cu debitul, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*. Intrucat in sarcina contestatarei a fost stabilita o diferenta de impozit pe venit anual suplimentar de plata de catre inspectia fiscala, pentru care s-a dispus respingerea contestatiei, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. si pentru majorari de intarziere in suma de Z2 lei.

Referitor la observatia contestatarei precum ca organul fiscal nu elibereaza persoanelor fizice fisa din care sa rezulte modul de efectuare a platilor se retine faptul ca, potrivit Instructiunilor privind organizarea evidentei pe platitori - persoane fizice si procedura de inchidere si deschidere a evidentei fiscale, aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr.46/2001, in evidenta analitica pe platitori se regasesc atat platile efectuate in contul acestora, cat si diferentele de regularizat, de plata sau de scazut, iar in baza acestei evidente se stabilesc sumele ramase de plata sau eventualele sume platite in plus.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art.49 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.38 din H.G. nr.44/2004 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin H.G. nr.44/2004, pct.13, 14, 15, 43, 48 din Normele metodologice aprobate prin OMF nr.1040/2004, art.64, art.65, art.94, art.105, art.116, art.119, art.120, art.122, art.213, art.216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct.102.1, pct.111.1-111.5, pct.117.1 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin H.G. Nr.1040/2004:

## **DECIDE**

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de doamna X impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. , prin care AFP Sector 3 a stabilit diferente de impozit pe venitul net anual stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala in plus pe perioada 2006 si 2007, ca urmare a neacceptarii la deducere a cheltuielilor in suma totala de lei, in baza carora a fost stabilit impozitul pe venit suplimentar de Z1 lei si a majorarilor de intarziere in suma de Z2 lei.

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.