

DECIZIA nr.24/2008

privind solutionarea contestatiei formulata de contribuabilii

x, Z si Y

inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x,

respectiv sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice Sector 2, prin adresele nr. x si nr. x, inregistrate la Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti sub nr. x si sub nr. x asupra contestatiei formulata de contribuabilii x, cu domiciliul in Bucuresti, sector 2, **Z**, cu domiciliul in Bucuresti, sector 2, si **Y**, cu domiciliul in Bucuresti, sector 5, in calitate de fosti asociati ai Societatii Civile de Avocati "Q".

Obiectul contestatiei inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, il constituie:

1. Decizia de impunere nr. x privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala emisa de AFP Sector 2, prin care s-au stabilit in sarcina doamneix urmatoarele:

Pentru anul 2002:

- x lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in minus;

Pentru anul 2003:

- x lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus;

Pentru anul 2004:

- x lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus;

- x lei - accesorii aferente;

Pentru anul 2005:

- x lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus;

- x lei - accesorii aferente.

Din totalul diferentelor de impozit pe venitul net anual stabilite suplimentar in minus sau in plus, **petenta contesta** numai diferentele de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anii 2003 - 2005 in suma totala de **x lei** si accesoriile aferente in suma de **x lei**.

2. Decizia de impunere nr. x privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala emisa de AFP Sector 2, prin care s-au stabilit in sarcina domnului **Z** urmatoarele:

Pentru anul 2002:

- x lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in minus;

Pentru anul 2003:

- x lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus;

Pentru anul 2004:

-x lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus;

- x lei - accesorii aferente;

Pentru anul 2005:

- x lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus;

- x lei - accesorii aferente.

Din totalul diferentelor de impozit pe venitul net anual stabilite suplimentar in minus sau in plus, **petentul contesta** numai diferentele de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anii 2003 - 2005 in suma totala de **x lei** si accesoriile aferente in suma de **x lei**.

3. Decizia de impunere nr. x privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala emisa de AFP Sector 2, prin care s-au stabilit in sarcina doamnei **Y** obligatii de plata in suma totala de **x lei**, pentru perioada 2003 - 2005, pe care petenta le contesta integral, dupa cum urmeaza:

Pentru anul 2003:

- x lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus;

Pentru anul 2004:

- x lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus;

Pentru anul 2005:

- x lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus.

Decizia de impunere contestata a fost emisa de AFP Sector 2 in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 (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 contribuabilii **Z** si **Y**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei s-au constatat urmatoarele:

I. In sustinerea contestatiei, petentii aduc urmatoarele argumente:

- societatea a mai fost controlata pentru perioada 2002 - 2005 si de catre organele de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 3;

- durata inspectiei fiscale a depasit termenul de 3 luni prevazut de art. 104 din Codul de procedura fiscala;

- un eventual control ar fi trebuit sa vizeze numai perioada 11.05.2005 - 31.12.2005;

- organele de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 2 nu puteau verifica societatea decat pentru perioada in care aceasta si-a desfasurat activitatea pe raza sectorului 2;

- impozitul stabilit in plus nu a fost calculat potrivit cotelor procentuale de distribuire detinute de catre fiecare asociat in parte;

- in raportul de inspectie fiscala nu au fost mentionate o serie de informatii referitoare la venituri, diferente de impozit si accesorii aferente;

Referitor la anul 2003:

- nu s-a diminuat obligatia de plata a impozitului stabilit in plus cu suma reprezentand impozit achitat;

- nu a fost avuta in vedere pierderea fiscala din anul 2002;

- nu s-a avut in vedere cota procentuala corecta detinuta de cei trei asociati;

- cheltuielile nedeductibile contestate sunt:

- x lei - chirie si intretinere sediu profesional, pentru care a prezentat documente justificative si care au fost efectuate in scopul realizarii venitului, potrivit art. 48 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal;

- x lei - cheltuieli cu medicamentele - au fost efectuate in scopul realizarii venitului, potrivit art. 48 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal;

- x lei - cheltuieli cu produse cosmetice - s-au prezentat documente justificative; sunt deductibile potrivit art. 48 alin. (5) lit. a) din Codul fiscal;

- x lei - cheltuieli cu protocolul pentru care s-au prezentat documente justificative si care au fost efectuate in scopul realizarii venitului, potrivit art. 48 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal.

Referitor la anul 2004:

- nu s-a diminuat obligatia de plata a impozitului stabilit in plus cu suma reprezentand impozit achitat;

- nu s-a avut in vedere cota procentuala corecta detinuta de cei trei asociati;

- cheltuielile nedeductibile contestate sunt:

- x lei - chirie si intretinere sediu profesional, pentru care s-au prezentat documente justificative si care au fost efectuate in scopul realizarii venitului, potrivit art. 48 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal;

- x lei - acordarea unei burse private de studiu - s-au prezentat documente justificative, sunt deductibile potrivit art. 48 alin. (5) lit. a) din Codul fiscal;

- x lei - cheltuieli cu medicamentele - au fost efectuate in scopul realizarii venitului, potrivit art. 48 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal;

- x lei - cheltuieli cu sponsorizarea unei asociatii - s-au prezentat documente justificative; sunt deductibile potrivit art. 48 alin. (5) lit. a) din Codul fiscal;

- x lei - cheltuieli cu formarea profesionala - au fost efectuate in scopul realizarii venitului, potrivit art. 48 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal; doamna a urmat un curs de master finalizat cu diploma de master in drept comunitar, nefiind un curs urmat pentru uz personal;

- x lei - cheltuieli cu imbracamintea - au fost efectuate in scopul realizarii venitului, potrivit art. 48 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal; profesia de avocat este o profesie de imagine in fata judecatorilor, procurorilor, etc., motiv pentru care trebuie sa prezinte o vestimentatie adecvata profesiei;

- x lei - cheltuieli cu protocolul pentru care s-au prezentat documente justificative si care au fost efectuate in scopul realizarii venitului, potrivit art. 48 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal;

- x lei - cheltuieli cu asigurarea auto - au fost efectuate in scopul realizarii venitului, potrivit art. 48 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal. Autoturismul este folosit pentru desfasurarea activitatii profesionale. Atata timp cat cheltuiala cu benzina este deductibila fiscal si asigurarea acestuia trebuie sa fie deductibila fiscal.

Referitor la anul 2005:

- nu s-a diminuat obligatia de plata a impozitului stabilit in plus cu suma reprezentand impozit achitat;

- nu s-a avut in vedere cota procentuala corecta detinuta de cei trei asociati;

- cheltuielile nedeductibile contestate sunt:

- x lei - chirie si intretinere sediu profesional, pentru care s-au prezentat documente justificative si care au fost efectuate in scopul realizarii venitului, potrivit art. 48 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal;

- x lei - cheltuieli cu medicamentele - au fost efectuate in scopul realizarii venitului, potrivit art. 48 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal;

- x lei - cheltuieli cu protocolul pentru care s-au prezentat documente justificative si care au fost efectuate in scopul realizarii venitului, potrivit art. 48 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal;

- x lei - cheltuieli avans autoturism - s-au prezentat documente justificative si care au fost efectuate in scopul realizarii venitului, potrivit art. 48 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal;

- x lei - rata leasing - s-au prezentat facturi fiscale; este deductibila potrivit art. 48 alin. (5) lit. l) din codul fiscal;

- x lei - amenajare sediu profesional, pentru care s-au prezentat documente justificative; cheltuieli deductibile, potrivit art. 48 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal;

- x lei - cheltuieli cu sponsorizarea unei asociatii - s-au prezentat documente justificative; sunt deductibile potrivit art. 48 alin. (5) lit. a) din Codul fiscal;

- x lei - cheltuieli cu formarea profesionala - au fost efectuate in scopul realizarii venitului, potrivit art. 48 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal; doamna X a urmat un curs de master finalizat cu diploma de master in drept comunitar, nefiind un curs urmat pentru uz personal;

- x lei - cheltuieli cu imbracamintea - au fost efectuate in scopul realizarii venitului, potrivit art. 48 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal; profesia de avocat este o profesie de imagine in fata judecatorilor, procurorilor, etc., motiv pentru care trebuie sa prezinte o vestimentatie adecvata profesiei.

In concluzie, petentii solicita admiterea contestatiei si anulara obligatiilor de plata stabilite suplimentar in sarcina acestora, pentru perioada 2003 - 2005.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, Administratia Finantelor Publice Sector 2 a emis:

- Decizia de impunere nr. x privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala emisa de AFP Sector 2, prin care s-au stabilit in sarcina doamnei X, diferente de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anii 2003 - 2005 in suma totala de x lei si accesorii aferente in suma de x lei;

- Decizia de impunere nr. x privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala emisa de AFP Sector 2, prin care s-au stabilit in sarcina domnului Z, diferente de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anii 2003 - 2005 in suma totala de x lei si accesorii aferente in suma de x lei;

- Decizia de impunere nr. x privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala emisa de AFP Sector 2, prin care s-au stabilit in sarcina doamnei Y, obligatii de plata in suma totala de x lei, reprezentand diferente de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus pentru perioada 2003 - 2005.

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

Potrivit Deciziilor Baroului Bucuresti:

- nr. x - **SCPA X** functioneaza incepand cu data de 01.04.2002 in Bucuresti, x sector 3, avand urmatorii asociati: x (50%) si x (50%);

- nr. x - se aproba schimbarea sediului profesional in Bucuresti, x sector 2 si schimbarea denumirii in **SCPA Q**, avand urmatorii asociati: x (34%), x (33%) si Y (33%);

- nr. x - se aproba schimbarea sediului profesional in Bucuresti, x, sector 3;

- nr. x - se aproba schimbarea sediului profesional in Bucuresti, x, sector 2.

In ceea ce priveste impozitul pe venitul din activitati independente perioada supusa inspectiei fiscale este 2002 -2005.

Cauza supusa solutionarii este daca AFP Sector 2 a determinat corect in sarcina contribuabililor x, Z si Y diferentele de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anii 2003 - 2005 si accesoriile aferente, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, in conditiile in care petentii nu au adus argumente noi si nu au prezentat documente in sustinerea cauzei de natura sa modifice constatările organului de inspectie fiscala, desi li s-a solicitat acest lucru de catre organul de solutionare a contestatiei.

In fapt, Deciziile de impunere nr. x privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala au fost emise de AFP Sector 2, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, prin care s-a verificat SCPA Q pentru anii 2003 - 2005, organele de inspectie fiscala stabilind urmatoarele:

Anul	2003	2004	2005
Venit brut declarat de societate			
Venit brut stabilit de organul de inspectie fiscala			
Cheltuieli totale conform declaratiilor societatii			
Cheltuieli totale conform organului de inspectie fiscala			
Venit impozabil declarat de societate			
Venit impozabil stabilit de organul de inspectie fiscala			
Pierdere stabilita de organul de inspectie fiscala			
Diferenta de venit net anual stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala			

Totodata, cheltuielile care nu au fost admise la deducere pentru perioada 2003 - 2005, si care fac obiectul contestatiei formulata de petenti, sunt:

Referitor la anul 2003:

- x lei - cheltuieli cu pensia alimentara + chiria;
- x lei - cheltuieli cu medicamentele;
- x lei - cheltuieli cu produse cosmetice;
- x lei - cheltuieli cu protocolul.

Referitor la anul 2004:

- x lei - cheltuieli cu pensia alimentara + chiria;
- x lei - taxa scolarizare;
- x lei - cheltuieli cu medicamentele;
- x lei - cheltuieli gradinita;
- x lei - cheltuieli cu formarea profesionala;
- x lei - cheltuieli cu imbracamintea;
- x lei - cheltuieli cu protocolul;
- x lei - cheltuieli cu asigurarea auto.

Referitor la anul 2005:

- x lei - cheltuieli cu pensia alimentara;
- x lei - cheltuieli cu medicamentele;
- x lei - cheltuieli cu protocolul;
- x lei - cheltuieli avans autoturism;
- x lei - rata leasing;
- x lei - cheltuieli cu achizitionarea materialelor de constructii;
- x lei - cheltuieli gradinita;
- x lei - cheltuieli cu formarea profesionala;
- x lei - cheltuieli cu imbracamintea.

De asemenea, organul de inspectie fiscala a stabilit faptul ca doamna datoreaza accesorii aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual stabilite suplimentar in plus pentru anii 2004 si 2005 in suma de x lei si domnul **Z** datoreaza accesorii aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual stabilite suplimentar in plus pentru anii 2004 si 2005 in suma de x lei.

In drept, in conformitate cu dispozitiile art. 10 din O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, cu modificarile si completarile ulterioare si cu prevederile normelor metodologice de aplicare a acestor articole, aprobate prin HG nr. 54/2003:

Ordonanta:

“**Art. 10.** - (1) În vederea determinării venitului net ca diferență între venitul brut si cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplică următoarele reguli:

a) **cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării acestuia, justificate prin documente;**

b) **sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale nu sunt cheltuieli aferente venitului;**

c) cheltuielile recunoscute ca deductibile sunt cele aferente venitului, **în limitele prevăzute de legislatia în vigoare**, după caz. (...)

f) cheltuielile cu bunurile din patrimoniul afacerii, utilizate si în scop personal, precum si cu bunurile din patrimoniul personal al contribuabilului sau asociatilor, utilizate pentru afacere, sunt deductibile în limitele stabilite prin hotărâre a Guvernului.”

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

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

(4) **Nu sunt cheltuieli deductibile:**

(...) c) cheltuielile de sponsorizare sau mecenat, care depășesc limitele prevăzute de lege;

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

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

Norme metodologice:

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

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

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

Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- chiria aferentă spațiului în care se desfășoară activitatea, cea aferentă utilajelor și altor instalații utilizate în desfășurarea activității, **în baza unui contract de închiriere (...)**”.

Prevederi similare se regăsesc și în Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2004 și în Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

“**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 exercitiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;

c) **să respecte regulile privind amortizarea**, prevăzute în titlul II, după caz;

d) **cheltuielile cu primele de asigurare să fie efectuate pentru:**

1. **active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii**; (...)

(5) Următoarele cheltuieli sunt **deductibile limitat**:

a) cheltuielile de **sponsorizare** și mecenat efectuate conform legii, în limita unei cote de 5% din baza de calcul determinată conform alin. (6);

b) cheltuielile de **protocol**, în limita unei cote de 2% din baza de calcul determinată conform alin. (6); (...)

i) cheltuielile efectuate pentru activitatea independentă, cât și în scopul personal al contribuabilului sau asociaților sunt deductibile **numai pentru partea de cheltuială care este aferentă activității independente**; (...)

l) cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentând chiria - rata de leasing - în cazul contractelor de leasing operational, respectiv **cheltuielile cu amortizarea și dobânzile pentru contractele de leasing financiar, stabilite în conformitate cu prevederile privind operațiunile de leasing și societățile de leasing**;

(6) Baza de calcul se determină ca diferență dintre venitul brut și cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, cheltuielile de protocol și cotizatiile plătite la asociațiile profesionale.

(7) **Nu sunt cheltuieli deductibile:**

a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil **pentru uzul personal sau al familiei sale**; (...)

d) **cheltuielile cu primele de asigurare**, altele decât cele prevăzute la alin. (4) lit. d) și la alin. (5) lit. h). (...)”

Norme metodologice:

“53. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidentele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 49 alin. (4)-(7) din Codul fiscal.

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

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

54. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- chiria aferentă spațiului în care se desfășoară activitatea, cea aferentă utilajelor și altor instalații utilizate în desfășurarea activității, **în baza unui contract de închiriere**; (...)
- cheltuielile cu primele de asigurare care privesc **imobilizările corporale și necorporale**, inclusiv pentru stocurile detinute, precum și cheltuielile de asigurare pentru boli profesionale, risc profesional și împotriva accidentelor de muncă; (...)
- cheltuielile de protocol ocazionate de acordarea unor cadouri, tratatii și mese partenerilor de afaceri, efectuate în scopul afacerii; (...)
- cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentând chiria (rata de leasing) în cazul contractelor de leasing operational, respectiv **cheltuielile cu amortizarea și dobânzile pentru contractele de leasing financiar**, stabilite în conformitate cu prevederile privind operațiunile de leasing și societățile de leasing;
- cheltuielile cu pregătirea profesională pentru contribuabili și salariații lor; (...)

55. Sunt cheltuieli deductibile limitat, de exemplu, următoarele:

- cheltuielile cu sponsorizarea și mecenatul sunt deductibile în limitele stabilite la art. 49 din Codul fiscal și potrivit condițiilor din legislația în materie.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta că sunt deductibile numai acele cheltuieli care sunt efectuate în interesul direct al activității, respectiv pentru realizarea veniturilor, sunt înregistrate corect în evidența contabilă în partida simplă și care sunt justificate cu documente.

Din analiza motivațiilor petenților și a documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta următoarele:

1. Referitor la mențiunea petenților potrivit căreia societatea a mai fost controlată pentru perioada 2002 - 2005 și de către organele de inspecție fiscală din cadrul AFP Sector 3:

- potrivit Raportului de inspecție fiscală nr. x, existent în copie la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală din cadrul AFP Sector 3 au procedat la “*verificarea evidenței contabile a Societăților Civile Profesionale de Avocați: “x”, “x”, “x” și “x”, **pe perioada 01.01.1996 - 22.02.2001***”;

- potrivit Raportului de inspecție fiscală nr. x, în baza căruia au fost emise deciziile de impunere contestate, organele de inspecție fiscală din cadrul AFP Sector 2 au procedat la verificarea modului de calcul și de declarare a impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat consolidat la SCPA X, ***perioada verificată fiind 2002 - 2005***.

Fata de cele mai sus prezentate se constata ca este vadit neintemeiata sustinerea petentilor, organele de inspectie fiscala din cadrul celor doua administratii financiare efectuand verificarea evidentelor contabile pe perioade fiscale diferite.

Se retine faptul ca, potrivit adresei AFP Sector 3 nr. x, ultimul raport de inspectie fiscala intocmit pentru Societatea Civila de Avocati "Q" este cel inregistrat sub nr. x, prin care perioada fiscal verificata este 01.01.1996 - 22.02.2001.

Prin urmare, in speta nu era necesara justificarea unei "noi verificari" la societatea civila de avocati pentru aceeasi perioada si aceleasi impozite, cata vreme perioada 2002 - 2005 nu a fost supusa inspectiei fiscale finalizate in luna mai 2005, asa cum eronat sustin petentii in contestatia formulata.

2. In ceea ce priveste nerespectarea competentei teritoriale a organelor de inspectie fiscala, invocata de petenti in sustinerea contestatiei, potrivit dispozitiilor art. 31 alin. (1) lit. a) si d) si art. 33 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in forma in vigoare la momentul inceperii inspectiei:

"Art. 31 - (1) În cazul creantelor fiscale administrate de Ministerul Economiei si Finantelor prin Agentia Natională de Administrare Fiscală, prin domiciliu fiscal se înțelege:

a) **pentru persoanele fizice**, adresa unde își au domiciliul, potrivit legii, sau adresa unde locuiesc efectiv, în cazul în care aceasta este diferită de domiciliu; (...)

d) **pentru asocierile si alte entități fără personalitate juridică**, sediul acestora sau locul unde se desfășoară efectiv activitatea principală."

"Art. 33 - Pentru administrarea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat, competenta revine acelu organ fiscal, judetean, local sau al municipiului Bucuresti, stabilit prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscală, în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului sau al plătitorului de venit, în cazul impozitelor si contributiilor realizate prin stopaj la sursă, în conditiile legii."

Totodata, conform prevederilor art. 4 alin. (1) din OMEF nr. 149/2007:

"Pentru efectuarea inspectiei fiscale a impozitului pe venit la persoanele fizice care desfășoară activități independente, în mod individual si/sau într-o formă de asociere, organul de inspectie fiscală care verifică activitatea acestora la sediul activității sau la locul de desfășurare efectivă a activității principale va solicita delegarea de competentă de la organul fiscal de administrare a impozitului pe venit."

Prin urmare, competenta teritoriala a organului de inspectie fiscala se stabileste in functie de domiciliul fiscal al asocierii, respectiv de sediul desfasurarii activitatii in momentul inceperii inspectiei fiscale, pentru impozitul pe venit organele de inspectie urmand sa solicite delegare de competenta de la organul fiscal de administrare a acestui impozit, respectiv de la organul fiscal de domiciliu al persoanelor fizice care sunt membrii asocierii.

In cazul in speta, doamna X si domnul Z au domiciliul fiscal in sectorul 2 si, ca atare, organele de inspectie fiscala ale AFP Sector 2 aveau competenta de drept in efectuarea inspectiei.

Pentru doamna Y, cu domiciliul fiscal in sectorul 5, organele de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 2 au solicitat delegarea de competenta si au obtinut-o conform adresei AFP Sector 5 nr. x.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca sustinerile petentilor privind necompetenta teritoriala a organelor de inspectie fiscala sunt nefondate si nu pot fi luate in considerare in solutionarea favorabila a cauzei.

3. Referitor la mentiunea petentilor potrivit careia durata inspectiei fiscale a depasit termenul legal de trei luni:

Potrivit prevederilor art. 104 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“(1) Durata efectuării inspectiei fiscale este stabilită de organele de inspectie fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administratiei publice locale, în functie de obiectivele inspectiei, si nu poate fi mai mare de 3 luni. (...)”

(3) Perioadele în care derularea inspectiei fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) si (2).

(4) Conducătorul inspectiei fiscale competent **poate decide suspendarea** unei inspectii fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta.”

Potrivit referatului cu propuneri de solutionare a contestatiei, inspectia fiscala a inceput in data de 13.06.2007 si s-a terminat prin incheierea Raportului de inspectie fiscala nr. x, perioada supusa inspectiei fiscale fiind suspendata in nenumarate randuri, dupa cum urmeaza:

- incepand cu data de 02.07.2007, conform adresei nr. x, comunicata petentilor, urmare solicitarii ultimului raport de inspectie fiscala incheiat de AFP Sector 3;
- conform referatului nr. x s-a anulat ordinul de serviciu nr. x, urmare transferului unui membru al echipei de inspectie fiscala la ANAF;
- incepand cu data de 25.09.2007, a fost reluata verificarea, conform adresei nr. x.

Fata de cele mai sus prezentate se constata ca este neintemeiata sustinerea petentilor, inspectia fiscala desfasurandu-se in interiorul termenului de 3 luni prevazut de legislatia in vigoare.

4. Referitor la sustinerea petentilor potrivit careia in raportul de inspectie fiscala nu au fost mentionate o serie de informatii referitoare la venituri, diferente de impozit si accesorii calculate, de precizat este faptul ca toate elementele la care fac referire acestia le-au fost aduse la cunostinta intrucat se regasesc in deciziile de impunere contestate.

Faptul ca aceste elemente se regasesc in parte in raportul de inspectie fiscala nu influenteaza in niciun fel modalitatea de intocmire deciziilor de impunere contestate, respectiv modalitatea de stabilire a diferentelor de obligatii fiscale de plata, fiind respectate intocmai dispozitiile OMEF nr. 149/2007 privind modelul si continutul unor documente întocmite în activitatea de inspectie fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual si/sau într-o formă de asociere, modificat prin OMEF nr. 1046/2007 pentru modificarea unor ordine ale ministrului economiei si finantelor.

5. Referitor la distribuirea intre asociati a venitului/pierderii anual/anuale, realizate în cadrul asociatiei pe perioada 2003 - 2005:

In conformitate cu dispozitiile art. 56 din O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit si cu prevederile normelor metodologice de aplicare a acestui articol, aprobate prin HG nr. 54/2003:

Ordonantă:

“Art. 56. - Venitul/pierderea anual/anuală, realizate în cadrul asociației, se distribuie asociaților proportional cu cota procentuală de participare, conform contractului de asociere.”

Norme metodologice:

“1. Venitul net/pierderea asociației se distribuie asociaților în funcție de cota lor de participare. Venitul net se consideră distribuit și dacă acesta rămâne la asociație sau este pus la dispoziție asociaților.

2. În cazul modificării cotelor de participare în cursul anului, pentru distribuirea venitului net anual se va proceda astfel:

a) se determină un venit net/o pierdere intermediar/intermediară la sfârșitul lunii în care s-au modificat cotele pe baza venitului brut și a cheltuielilor, astfel cum acestea sunt înregistrate în evidențele contabile;

b) venitul net/pierderea intermediar/intermediară se alocă fiecărui asociat, în funcție de cotele de participare, până la data modificării acestora;

c) la sfârșitul anului, din venitul net/pierderea anual/anuală se deduce venitul net/pierderea intermediar/intermediară, iar diferența se alocă asociaților în funcție de cotele de participare ulterioare modificării acestora;

d) venitul net/pierderea anual/anuală distribuit/distribuită fiecărui asociat se determină prin însumarea veniturilor nete/pierderilor intermediare determinate potrivit lit. b) și c).”

Prevederi similare au fost preluate și de art. 92 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data de 01.01.2004, respectiv art. 86 din Legea nr. 571/2003, modificată prin OUG nr. 138/2004 și de pct. 189 din Normele metodologice de aplicare a acestui articol, aprobate prin HG nr. 44/2004.

În raportul de inspecție fiscală se precizează că, în baza Deciziei Baroului București nr. x, cotele de participare în asociere sunt x (50%) și x (50%), iar, în baza Deciziei Baroului București nr. x, cotele de participare în asociere sunt: x (34%), x (33%) și Y (33%).

Prin contestația formulată, petentii susțin că impozitul nu a fost stabilit conform cotelor de participare în asociere, fără să aducă niciun argument în susținerea cauzei.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate și potrivit mențiunilor organului de inspecție fiscală din adresa nr. x înregistrată la DGFP-MB sub nr. x, diferențele de venit anual impozabil stabilite suplimentar pentru anii 2003 - 2005 au fost determinate, în baza contractelor de asociere încheiate între părți în data de 26.03.2002 și în data de 20.11.2003, anexate în copie la dosarul cauzei, după cum urmează:

Pentru anul 2003:

Diferența de venit net intermediar la 30.11.2003 = x lei;

Diferența de venit net anual - diferența de venit net intermediar = x lei - x lei = x lei (01.12.2003 - 31.12.2003);

Modalitatea de distribuire a venitului net anual:

Z = 50% - până la data de 30.11.2003 și 34% - 01.12.2003 - 31.12.2003:

(x lei x 50%) + (x lei x 34%) = x lei

x = 50% - până la data de 30.11.2003 și 33% - 01.12.2003 - 31.12.2003:

(x lei x 50%) + (x lei x 33%) = x lei

$$Y = 33\% \times x \text{ lei} = x \text{ lei.}$$

Pentru anul 2004:

Diferenta de venit net anual = x lei;

$$Z = 34\% \times x \text{ lei} = x \text{ lei;}$$

$$x = 33\% \times x \text{ lei} = x \text{ lei;}$$

$$Y = 33\% \times x \text{ lei} = x \text{ lei.}$$

Pentru anul 2005:

Diferenta de venit net anual = x lei;

$$Z = 34\% \times x \text{ lei} = x \text{ lei;}$$

$$x = 33\% \times x \text{ lei} = x \text{ lei;}$$

$$Y = 33\% \times x \text{ lei} = x \text{ lei.}$$

Fata de cele mai sus prezentate, se constata ca organul de inspectie fiscala a determinat corect diferentele de venit net anual, tinand cont de cotele de repartizare intre asociati, potrivit contractelor de asociere, contrar sustinerilor petentilor din contestatia formulata. De mentionat este faptul ca, in deciziile de impunere contestate, au fost stabilite veniturile nete anuale impozabile recalulate, in functie de veniturile nete anuale impozabile evidentiata in deciziile de impunere anuale comunicate contribuabililor.

6. Referitor la sustinerea petentilor potrivit careia organul de inspectie fiscala nu a avut in vedere pierderea fiscala din anul 2002, din raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziilor de impunere contestate, pentru anul 2003, rezulta urmatoarele:

- venit impozabil stabilit de organul de inspectie fiscala = x lei;
- venit impozabil stabilit de contribuabil = x lei;
- **pierdere reportata din anul 2002 = x lei;**
- diferenta de venit impozabil stabilita suplimentar de organul de inspectie fiscala = x lei.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca sustinerea petentilor referitoare la neluarea in considerare de catre organul fiscal a pierderii din anul 2002 este neintemeiata.

7. Referitor la sustinerea petentilor privind diminuarea obligatiei de plata a impozitului stabilit in plus cu suma reprezentand impozitul achitat se retin urmatoarele:

Platile efectuate de catre petenti nu pot influenta modul de stabilire a diferentelor de impozit anual de regularizat in plus sau in minus prin deciziile de impunere anuala ori diferentelor de impozit anual stabilite suplimentar de catre organele de inspectie fiscala prin deciziile de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspectia fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual si/sau într-o formă de asociere, intrucat, pe de-o parte **formularele acestor** decizii de impunere **nu cuprind nicio rubrica cu privire la plati efectuate**, iar pe de alta parte **platile efectuate rezulta din analiza fisei de cont personala a contribuabililor.**

Potrivit pct. 3, 5, 6, 7 si 9 din Instructiunile privind organizarea evidentei pe platitori - persoane fizice si procedura de inchidere si deschidere a evidentei fiscale, aprobate prin O.M.F.P. nr. 46/2001, in evidenta analitica pe platitori se regasesc atat obligatiile de

plata anticipate si platile efectuate in contul acestora, cat si diferentele de impozit anual regularizat de plata sau de scazut, rezultate in urma emiterii deciziei de impunere anuala. Pe baza acestei evidente se stabilesc sumele ramase de plata sau eventualele sume platite in plus.

“3. **Conturile fiscale personale - plati anticipate** pentru persoane fizice cu domiciliul în România - se deschid pentru obligatiile de plata constituite în cursul anului, reprezentând:

- a) plati anticipate pentru venituri din cedarea folosintei bunurilor;
- b) plati anticipate pentru venituri din activitati independente (...).

5. **Contul fiscal personal - regularizare impozit pe venitul anual global** - se deschide înscriind în acesta diferenta de impozit anual ramasa de achitat sau suma reprezentând impozitul anual de restituit, rezultata din decizia de impunere anuala.

6. Înregistrarea în conturile fiscale personale se efectueaza în cadrul fiecarei categorii de venit si pe fiecare sursa de venit.

7. **Obligatiile de plata se înscriu în evidenta fiscala analitica** pentru fiecare contribuabil persoana fizica, pe categorii de venit si în cadrul acesteia pe surse, pe baza urmatoarelor documente, dupa caz:

- a) deciziile de impunere pentru platile anticipate cu titlu de impozit (...);
- f) decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate (...).

9. **Informatiile referitoare la platile efectuate** în contul obligatiilor bugetare ale persoanelor fizice **înscrise în evidenta pe platitori**, (...) vor cuprinde numarul si data documentului (...)

Prin urmare, afirmatiile petentilor cu privire la diminuarea obligatiei de plata a impozitului stabilit in plus cu suma reprezentand impozitul achitat sunt neintemeiate.

8. Referitor la cheltuielile considerate de catre organul de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal, contestate de petenti:

A - cheltuieli cu pensia alimentara + chiria in suma de: x lei pentru anul 2003, x lei pentru anul 2004 si x lei pentru anul 2005 si cheltuielile cu achizitionarea materialelor de constructii in suma de x lei pentru anul 2005:

In Raportul de inspectie fiscala nr. x se mentioneaza cu claritate faptul ca venitul net al asocierii a fost diminuat cu platile efectuate pentru pensia alimentara in suma de x lei pentru anul 2003, in suma de x lei pentru anul 2004 si in suma de x lei pentru anul 2005.

De asemenea, in vederea justificarii platilor reprezentand “intretinere sediu”, asa cum rezulta din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, contestatarii au prezentat organului de inspectie fiscala o serie de declaratii ale copiilor domnului Z, prin care acestia recunosc faptul ca au incasat sumele de bani reprezentand “intretinere lunara”.

In acest sens, la dosarul cauzei exista anexata o declaratie, potrivit careia: *“Subsemnata x am primit, astazi 15.01.2004, suma de x lei de la Z, reprezentand plata intretinerii pentru luna ianuarie 2004.”*

Potentii au considerat ca pot fi deduse cheltuielile reprezentand pensia alimentara, considerandu-le cheltuieli cu intretinerea sediului, in conditiile in care, potrivit dispozitiilor art. 10 alin. (1) lit. b) din OG nr. 7/2001 si Legii nr. 571/2003, aceste cheltuieli nu sunt aferente realizării venitului, respectiv sunt efectuate in interesul personal al unuia dintre asociati.

Cu privire la cheltuielile cu achiziționarea materialelor de construcții în suma de x lei pentru anul 2005, organul de inspecție fiscală a constatat că respectivele materiale au fost procurate în baza facturii nr. x.

Potrivit acestei facturi, anexată în copie la dosarul cauzei, emisă de x, la rubrica cumparator este menționată doamna x, în calitate de persoană fizică și nu **SCPA Q**, iar la rubrica denumirea produselor sau a serviciilor se menționează: "*contribuție luna septembrie*".

În legătură cu acest document, se constată că nu se pot stabili cu exactitate materialele de construcție achiziționate în vederea amenajării sediului profesional, iar factura nu este emisă pe numele societății civile profesionale de avocați, ci pe numele unei persoane fizice.

De menționat este faptul că petenții nu au depus documente sau situații de lucru din care să rezulte că au fost achiziționate materiale de construcții în vederea efectuării unor lucrări privind amenajarea sediului profesional al **SCPA Q**.

De altfel, pentru a justifica efectuarea cheltuielilor efectuate, societatea avea obligația de a prezenta documente, întocmite potrivit prevederilor legale în vigoare.

În acest sens, conform dispozițiilor pct. 13, 14 și 15 din O.M.E.F. nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"13. Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

14. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate:

- denumirea documentului;
- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, și temeiul legal al efectuării ei;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative.

15. Documentele care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă pot dobândi calitatea de document justificativ **numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.** (...)"

Prevederi similare se regăsesc și în OMFP nr. 58/2003.

Totodată, în vederea unei juste soluționări a contestației, Serviciul de soluționare a contestațiilor din cadrul DGFP-MB a solicitat, prin adresele nr. x, confirmate de primire în data de 24.12.2007 de domnul Z și de doamna x și în data de 27.12.2007 de doamna Y, prezentarea dovezilor pe care se întemeiază contestația formulată.

Intrucat, pana la data prezentei nu s-a dat curs solicitarilor de mai sus, rezulta ca, in mod corect, organul de inspectie fiscala a considerat a fi nedeductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile cu pensia alimentara (considerate de contribuabili drept "intretinere sediu profesional") si cu achizitionarea de materiale de constructii in vederea amenajarii sediului profesional, acestea fiind cheltuieli care nu contribuie la realizarea venitului, nefiind realizate in scopul defasurarii activitatii, contestatarii nefacand dovada ca aceste cheltuieli sunt efectuate in interesul direct al activitatii.

In ceea ce priveste cheltuielile cu chiria, la dosarul cauzei exista anexat contractul de inchiriere incheiat intre doamna x si **domnul Z**, conform caruia:

- obiectul contractului este imobilul situat in Bucuresti, x, sector 3;
- durata contractului este 3 ani de la data incheierii contractului, respectiv de la data de 01.10.2001;
- suma totala de plata pe luna va fi de x USD.

Organul de inspectie fiscala a acordat la deducere, potrivit prevederilor normelor metodologice de aplicare a OG nr. 7/2001, aprobate prin HG nr. 54/2003, chiria stabilita conform contractului de inchiriere din data de 01.10.2001, respectiv contravaloarea in lei a sumei lunare de x USD.

De retinut este si faptul ca, pe perioada 2003 - 2005, societatea a avut sediul profesional la diverse adrese din Bucuresti, dupa cum urmeaza:

- incepand cu data de 01.04.2002, in Bucuresti, x, sector 3;
- incepand cu data de 24.11.2003, in Bucuresti, x, sector 2;
- incepand cu data de 05.05.2004, in Bucuresti, x, sector 3;
- incepand cu data de 03.01.2005, in Bucuresti, x, sector 2.

De asemenea, in data de 15.09.2004 a fost incheiat un contract de comodat intre doamna x si SCPA Q, avand ca obiect imobilul situat in Bucuresti, x, sector 2, care reprezinta sediul profesional al societatii.

Astfel cum rezulta din documentele existente la dosarul cauzei, in conformitate cu prevederile pct. 2 la art. 16 din Normele metodologice de aplicare a OG nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobate prin HG nr. 54/2003, nu au fost considerate deductibile din punct de vedere fiscal, cheltuielile in suma de x lei/lunar, considerate de petenti a fi efectuate in contul chiriei aferente spatiului in care se desfasoara activitatea acestora, **pentru care nu a fost prezentat contract de inchiriere.**

Intrucat, pana la data prezentei nu s-a dat curs solicitarilor Serviciului de solutionare a contestatiilor din cadrul DGFP-MB din adresele nr. x, rezulta ca, in mod corect, organul de inspectie fiscala a considerat a fi nedeductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile cu chiria, altele decat cele aferente contractului de inchiriere din data de 01.10.2001.

B - Referitor la cheltuieli cu medicamentele in suma de x lei pentru anul 2003, x lei pentru anul 2004 si x lei pentru anul 2005 si la cheltuielile cu imbracamintea in suma de x lei pentru anul 2004 si x lei pentru anul 2005:

In ceea ce priveste cheltuielile cu imbracamintea, contestatarii nu au facut dovada ca acestea reprezinta cheltuieli cu achizitionarea unor obiecte vestimentare specifice

profesiei de avocat (de ex. roba), acestia considerand, in mod discriminatoriu fata de alte categorii de contribuabili platitori de impozit pe venit, ca in cazul desfasurarii profesiei de avocat, “*care reprezinta o profesie de imagine*”, achizitionarea oricaror obiecte vestimentare reprezinta cheltuieli deductibile fiscal, contribuind in mod direct la obtinerea veniturilor.

De asemenea, petentii nu fac dovada faptului ca achizitionarea de medicamente in suma de x lei pentru anul 2003, x lei pentru anul 2004 si x lei pentru anul 2005, contribuie la realizarea veniturilor impozabile ale asocierii.

Mai mult, din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, rezulta ca aceste cheltuieli au fost justificate cu bonuri fiscale, care **nu furnizează toate informatiile prevăzute în normele legale în vigoare**, respectiv care nu contin date cu privire la cumparator.

Potrivit prevederilor legale anterior citate, nu sunt cheltuieli deductibile sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale, astfel ca, in mod corect, organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceste cheltuieli (medicamente si imbracaminte) sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal.

C - Referitor la cheltuielile cu produsele cosmetice in suma de x lei pentru anul 2003 si la cheltuielile cu gradinita in suma de x lei pentru anul 2004 si x lei pentru anul 2005 si la cheltuielile cu taxa scolarizare in suma de x lei pentru anul 2004:

Potentii considera ca aceste cheltuieli sunt deductibile in baza prevederilor 48 alin. (5) lit. a) din Codul fiscal, referitoare la cheltuielile de sponsorizare si mecenat efectuate conform legii.

Cu privire la sponsorizare si mecenat, dispozitiile art. 1 si art. 8 din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificarile si completarile ulterioare, stipuleaza:

“**Art. 1.** - (1) **Sponsorizarea este actul juridic** prin care două persoane convin cu privire la transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare pentru sustinerea unor activități fără scop lucrativ desfășurate de către una dintre părți, denumită beneficiarul sponsorizării.

(2) **Contractul de sponsorizare se încheie în formă scrisă, cu specificarea obiectului, valorii si duratei sponsorizării, precum si a drepturilor si obligatiilor părților.**

(3) **Mecenatul este un act de liberalitate** prin care o persoană fizică sau juridică, numită mecena, transferă, fără obligatie de contrapartidă directă sau indirectă, dreptul său de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare către o persoană fizică, ca activitate filantropică cu caracter umanitar, pentru desfășurarea unor activități în domeniile: cultural, artistic, medico-sanitar sau stiintific - cercetare fundamentală si aplicată.

(4) **Actul de mecenat se încheie în forma autentică în care se vor specifica obiectul, durata si valoarea acestuia.**

(5) **În cazul sponsorizării sau mecenatului constând în bunuri materiale, acestea vor fi evaluate, prin actul juridic încheiat, la valoarea lor reală din momentul predării către beneficiar.**”

“**Art. 8.** - (1) Persoanele fizice sau juridice române, care efectuează sponsorizări în domeniile prevăzute la art. 4, beneficiază de reducerea bazei impozabile cu echivalentul sponsorizărilor, dar nu mai mult de:

- a) 10% din baza impozabilă pentru sponsorizări în domeniile: cultură, artă, învățământ, sănătate, asistență și servicii sociale, acțiuni umanitare, protecția mediului;
- b) 8% din baza impozabilă pentru sponsorizări în domeniile: educație, drepturile omului, știință-cercetare fundamentală și aplicată, filantropic, de întreținere, restaurare, conservare și punere în valoare a monumentelor istorice, sport - cu excepția fotbalului;
- c) 5% din baza impozabilă pentru sponsorizări în domeniile: religios, social și comunitar, reprezentarea intereselor asociațiilor profesionale, fotbal.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, precum și dispozițiile art. 16 alin. (4) lit. c) din OG nr. 7/2001 privind impozitul pe venit și art. 48 alin. (5) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, rezulta că atât sponsorizarea, cât și mecenatul se realizează numai în baza unor acte încheiate în forma scrisă, respectiv autentice care trebuie să cuprindă, în mod obligatoriu, informațiile prevăzute expres de lege. De asemenea, pentru anul fiscal 2003, reducerea bazei impozabile cu echivalentul sponsorizărilor, se stabilește în funcție de domeniul pentru care se face sponsorizarea.

Cu privire la efectuarea de către petenti a unor cheltuieli cu sponsorizarea, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organul de inspecție fiscală a făcut următoarele precizări:

“SCPA Q nu a prezentat echipei de inspecție fiscală niciun contract de sponsorizare, în conformitate cu prevederile Legii nr. 32/1994.

Prin urmare, venitul net (...) nu a fost influențat de cheltuieli de sponsorizare.”

În ceea ce privește cheltuielile considerate de petenti a fi efectuate cu sponsorizarea unei asociații, potrivit adresei nr. x, înregistrată la DGFP-MB sub nr. x, au fost prezentate organului de inspecție fiscală documente care fac dovada plății contribuției la grădinița unde este înscris copilul domnului Z (de exemplu: chitanța nr. x eliberată de x nr. x, anexată la dosarul cauzei, din care rezulta că s-a primit de la x, suma de x lei).

Referitor la cheltuielile considerate de petenti a fi sponsorizarea unei burse private de studiu, potrivit aceleiași adrese menționate la paragraful anterior, a fost prezentată drept document justificativ, organului de inspecție fiscală, următoarea declarație:

“Subsemnatul x am primit astăzi 15.03.2004, suma de USD de la tatăl meu, Z, reprezentând plata integrală a taxei de școlarizare pentru anul școlar 2003 - 2004.”

Intrucât, până la data prezentei nu s-a dat curs solicitărilor Serviciului de soluționare a contestațiilor din cadrul DGFP-MB din adresele nr. x, respectiv petentii nu au făcut dovada că aceste cheltuieli reprezintă cheltuieli cu sponsorizarea și mecenatul **efectuate potrivit legii**, în baza unor contracte încheiate în forma scrisă, autentice între părți, rezulta că, în mod corect, organul de inspecție fiscală a considerat a fi nedeductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile cu grădinița (“sponsorizarea unei asociații”), cu cosmeticele și cu taxa de școlarizare (“sponsorizarea unei burse private de studiu”), acestea fiind efectuate în interesul personal al petenților.

D. Referitor la cheltuielile cu asigurarea auto în suma de x lei pentru anul 2004:

În conformitate cu dispozițiile art. 48 alin. (4) lit. d) pct. 1 din Codul fiscal, una din condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor

pentru a putea fi deduse este si aceea ca primele de asigurare să fie platite pentru active corporale sau necorporale **din patrimoniul afacerii**.

Potrivit documentelor existente la dosarul cauzei, cheltuielile cu primele de asigurare in suma de x lei pentru anul 2004 vizeaza un autoturism care face obiectul unui contract de comodat. Intrucat acesta **nu face parte din patrimoniul SCPA x**, reiese ca organul de inspectie fiscala a procedat corect la stabilirea acestor cheltuieli ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, argumentele petentilor potrivit carora atat timp cat cheltuiala cu benzina este deductibila fiscal, si cheltuiala cu asigurarea autoturismului este deductibila fiscal, intrucat pentru aceste categorii de cheltuieli legiuitorul a prevazut, **in mod expres**, un tratament fiscal diferit.

E. Referitor la cheltuielile cu formarea profesionala in suma de x lei pentru anul 2004 si x lei pentru anul 2005:

In temeiul pct. 54 din Normele metodologice de aplicare a art. 48 din Codul fiscal, cheltuielile cu pregătirea profesională pentru contribuabili si salariatii lor reprezinta cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal, **cu conditia ca** acestea sa fie justificate cu documente legal intocmite, respectiv care sa furnizează toate informatiile prevăzute în normele legale în vigoare.

Cu privire la aceste cheltuieli, potrivit referatului cu propuneri de solutionare a contestatiei, petentii au prezentat organului de inspectie fiscala drept documente justificative numai chitante din care rezulta ca sumele in cauza au fost achitate de catre doamna. De asemenea, se mentioneaza ca *“nu s-a prezentat niciun contract in baza caruia SCPA Q a suportat cheltuielile cu pregatirea profesionala.”*

In conformitate cu dispozitiile art. 38 din OG nr. 129/2000 privind formarea profesionala a adultilor, republicata:

“Art. 38. - Salariatii care, la cererea angajatorului, participă la programe de formare profesională pe o perioadă de cel puțin 3 luni **încheie cu acesta acte aditionale la** contractele individuale de muncă, prin care sunt stabilite drepturile si obligatiile după absolvire.”

Intrucat pana la data prezentei, contestatarii nu depus documente care sa dovedeasca faptul ca sunt indeplinite toate conditiile legale cu privire la deductibilitatea cheltuielilor care fac obiectul contestatiei, rezulta ca, in mod corect, AFP Sector 2 a procedat la stabilirea cheltuielilor cu formarea profesionala ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal.

F. Referitor la cheltuielile reprezentand avans autoturism in suma de x lei si cheltuielile reprezentand rata leasing in suma de x lei, pentru anul 2005:

In ceea ce priveste cheltuielile pentru achizitionarea unui autoturism in leasing se retine ca potrivit prevederilor art. 1 din O.G. nr. 51/1997 republicata: "Prezenta ordonanta se aplica **operatiunilor de leasing** prin care o parte, denumita locator/finantator, transmite pentru o perioada determinata dreptul de folosinta asupra unui bun al carui proprietar este celeilalte parti, denumita utilizator, la solicitarea acesteia, contra unei plati periodice, denumita **rata de leasing**, iar la sfarsitul perioadei de leasing locatorul/finantatorul se obliga

sa respecte dreptul de optiune al utilizatorului de a cumpara bunul, de a prelungi contractul de leasing ori de a inceta raporturile contractuale. Utilizatorul poate opta pentru cumpararea bunului inainte de sfarsitul perioadei de leasing, daca partile convin astfel si daca utilizatorul achita toate obligatiile asumate prin contract".

La art.2 lit. b) din O.G. nr.51/1997, republicata se prevede: "**valoarea totala** reprezinta **valoarea totala a ratelor de leasing** la care se adauga valoarea reziduala"; iar la lit.d) se precizeaza: "**rata de leasing** reprezinta:

- **in cazul leasingului financiar, cota-parte din valoarea de intrare a bunului si a dobanzii de leasing.** Dobanda de leasing reprezinta rata medie a dobanzii bancare pe piata romaneasca;

- in cazul leasingului operational, cota de amortizare calculata in conformitate cu actele normative in vigoare si un beneficiu stabilit de partile contractante".

La art. 3 din O.G. nr. 51/1997, republicata se precizeaza urmatoarele: "In cadrul unei operatiuni de leasing poate avea calitatea de finantator o societate de leasing, persoana juridica romana sau straina. Calitatea de **utilizator o poate avea orice persoana fizica sau juridica, romana sau straina**".

De asemenea, potrivit prevederilor art. 7 din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1) În înțelesul prezentului cod, termenii si expresiile de mai jos au următoarea semnificatie:

7. contract de leasing financiar - orice contract de leasing care **îndeplineste cel puțin una dintre următoarele conditii:**

a) riscurile si beneficiile dreptului de proprietate asupra bunului care face obiectul leasingului sunt transferate utilizatorului la momentul la care contractul de leasing produce efecte;

b) **contractul de leasing prevede expres transferul dreptului de proprietate asupra bunului ce face obiectul leasingului către utilizator la momentul expirării contractului;**

c) perioada de leasing depășeste 75% din durata normală de utilizare a bunului ce face obiectul leasingului; în înțelesul acestei definitii, perioada de leasing include orice perioadă pentru care contractul de leasing poate fi prelungit;

8. contract de leasing operational - orice contract de leasing încheiat între locator si locatar, care nu îndeplineste conditiile contractului de leasing financiar.”

Din analiza contractului de leasing nr. x, rezulta ca este un contract de leasing financiar (*la pct. 7.1 din contract este prevazut expres transferul dreptului de proprietate asupra bunului ce face obiectul leasingului către utilizator la momentul expirării contractului*), astfel ca bunul achizitionat in sistem de leasing financiar, respectiv autovehiculul x, constituie activ imobilizat a carui contravaloare **se recupereaza prin amortizare, aceasta achizitionare fiind tratata ca investitie, conform art. 20 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 51/1997, republicata.**

Referitor la cheltuielile efectuate de utilizator in cazul contractelor de leasing financiar, pct. 54 - art. 48 din HG nr. 44/2004 precizeaza, **in mod expres**, faptul ca sunt deductibile **numai cheltuielile cu amortizarea si dobânzile**, stabilite în conformitate cu prevederile privind operatiunile de leasing si societățile de leasing;

Prin adresa nr. x inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, organul de inspectie fiscala a facut urmatoarele precizari:

SCPA x "a inregistrat avansul platit conform contractului, in registrul de incasari si plati, ca si cheltuiala."

"Suma de x lei reprezinta rata de leasing conform facturilor primite in baza contractului de leasing financiar, sume inregistrate de catre contribuabil la cheltuieli".

"Precizam ca sumele achitate ca avans si rata de leasing nu au fost considerate cheltuieli deductibile de catre echipa de inspectie fiscala si s-au acordat la deducere amortizarea in suma de x lei, dobanda in suma de x lei si asigurarea in suma de x lei, conform art. 48 alin. (5) lit. l) din Codul fiscal".

Totodata, se retine ca modalitatea de calcul a amortizarii in cazul autovehiculului achizitionat prin contractul de leasing financiar in cauza, este prezentata in Anexa 2 la Raportul de inspectie fiscala nr. x.

Fata de cele mai sus aratate, rezulta ca organul de inspectie fiscala a procedat corect la stabilirea cheltuielilor reprezentand avans autoturism in suma de x lei si a cheltuielilor reprezentand rata leasing in suma de x lei, pentru anul 2005, drept nedeductibile din punct de vedere fiscal, considerand deductibile numai cheltuielile cu amortizarea, dobanda si asigurarea, in conformitate cu prevederile legale privind deductibilitatea cheltuielilor aferente contractelor de leasing.

G. Referitor la cheltuielile cu protocolul in suma de x lei pentru anul 2003, x lei pentru anul 2004 si x lei pentru anul 2005:

Pentru anul 2003, in conformitate cu prevederile art. 16 alin. (4) din OG nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, nu sunt deductibile cheltuielile pentru protocol care depasesc **limita de 0,25%** aplicata asupra bazei calculata prin deducerea din venitul brut a cheltuielilor aferente deductibile, exclusiv a celor pentru care se face calculul plafonului, iar, **pentru anii 2004 si 2005**, in conformitate cu dispozitiile art. 48 alin. (5) lit. b) din Codul fiscal cheltuielile de protocol sunt deductibile in **limita unei cote de 2%** din baza de calcul determinata ca diferenta dintre venitul brut si cheltuielile deductibile, altele decat cheltuielile de sponsorizare, mecenat, cheltuielile de protocol si cotizatiile platite la asociatiile profesionale.

De asemenea, in categoria cheltuielilor de protocol intra cheltuielile ocazionate de acordarea unor cadouri, tratatii si mese partenerilor de afaceri, efectuate in scopul afacerii.

Din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei si din raportul de inspectie fiscala nr. x, rezulta ca AFP Sector 2 a determinat cheltuielile cu protocolul deductibile in limita admisa de prevederile legale in vigoare. De asemenea, cuantumul cheltuielilor cu protocolul care au depasit acesta limita legala, au fost considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal.

De mentionat este faptul ca petentii nu au dat curs solicitarilor organului de solutionare a contestatiilor cu privire la depunerea dovezilor pe care se intemeiaza contestatia formulata, astfel ca sustinerile acestora in legatura cu includerea in cheltuielile cu protocolul si a altor categorii de cheltuieli nedovedite cu documente, sunt neintemeiate.

În ceea ce privește modul de calcul al majorărilor de întârziere aferente diferentelor de impozit pe venit stabilit suplimentar **pentru anii 2004 și 2005**, datorate de domnul Z și de doamna X, dispozițiile art. 120 din OG nr. 92/2003 privind codul de procedura fiscală, republicată, stipulează:

“(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, **majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadentei creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.**”

Totodată, conform prevederilor art. 84 alin. (6) din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Diferențele de impozit rămase de achitat conform deciziei de impunere anuală se plătesc **în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere**, perioadă pentru care nu se calculează și nu se datorează sumele stabilite potrivit reglementărilor în materie, privind colectarea creanțelor bugetare.”

Referitor la comunicarea deciziilor de impunere anuală inițiale pentru anii 2004 și 2005, prin adresa nr. X, Serviciul de gestiune declarații persoane fizice din cadrul AFP Sector 2 a făcut următoarele precizări:

“**Z:**

- pentru anul 2004 - decizia de impunere anuală nr. X, comunicată în data de 29.12.2005;

- pentru anul 2005 - decizia de impunere anuală nr. X, comunicată în data de 23.10.2006.

X:

- pentru anul 2004 - decizia de impunere anuală nr. X, comunicată în data de 29.12.2005;

- pentru anul 2005 - decizia de impunere anuală nr. X, comunicată în data de 23.10.2006.”

Din analiza deciziilor de impunere contestate nr. X și nr. X, rezultă că organul de inspecție fiscală a calculat corect majorările de întârziere aferente diferentelor de impozit pe venit stabilit suplimentar pentru anii 2004 și 2005, începând cu ziua imediat următoare scadentei creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv, respectiv pentru anul 2004, pe perioada **28.02.2006** - 07.11.2007, iar pentru anul 2005, pe perioada **22.12.2006** - 07.11.2007.

Față de cele mai sus prezentate rezultă că nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele domnului Z și ale doamnei X cu privire la neluarea în considerare a datei comunicării deciziilor de impunere anuală inițiale.

De asemenea, nu pot fi reținute nici motivațiile referitoare la data finalizării inspecției fiscale (10.05.2005), întrucât aceasta dată, potrivit prevederilor legale mai sus menționate nu influențează modul de calcul al majorărilor de întârziere, accesoriile

determinandu-se in functie de scadenta creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si de data stingerii acesteia inclusiv.

Avand in vedere reglementarile legale sus-mentionate, precum si faptul ca prin contestatia formulata contribuabilii **x** si **Z** nu au depus nici documente sau situatii din care sa rezulte ca organul fiscal a calculat eronat accesoriile aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual stabilite suplimentar in plus pentru anii 2004 si 2005 in baza Raportului de inspectie fiscala nr. **x** si in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principale*, rezulta ca obligatiile de plata accesorii in suma de **x lei** sunt legal calculate si datorate de doamna **x**, iar obligatiile de plata accesorii in suma de **x lei** sunt legal calculate si datorate de domnul **Z**.

Prin urmare, **contestatia formulata** impotriva:

- Deciziei de impunere nr.**x** privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala emisa de AFP Sector 2, prin care s-au stabilit in sarcina doamnei **x**, diferente de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anii 2003 - 2005 in suma totala de **x lei** si accesorii aferente in suma de **x lei**,

- Deciziei de impunere nr. **x** privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala emisa de AFP Sector 2, prin care s-au stabilit in sarcina domnului **Z**, diferente de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anii 2003 - 2005 in suma totala de **x lei** si accesorii aferente in suma de **x lei**,

- Deciziei de impunere nr. **x** privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala emisa de AFP Sector 2, prin care s-au stabilit in sarcina doamnei **Y**, obligatii de plata in suma totala de **x lei**, reprezentand diferente de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus pentru perioada 2003 - 2005,

urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul prevederilor Codului fiscal, OG nr. 7/2001, HG nr. 44/2004, OG nr. 129/2000, OMEF nr. 149/2007, HG nr. 54/2003, HG nr. 58/2003, HG nr. 1040/2004, O.G. nr. 51/1997, republicata, Legea nr. 32/1994, O.M.F.P. nr. 46/2001, art. 31, art. 33, art. 120 si art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

DECIDE

1. Respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de doamna **x** impotriva Deciziei de impunere nr. **x** privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala emisa de AFP Sector 2, prin care s-au stabilit diferente de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anii 2003 - 2005 in suma totala de **x lei** si accesorii aferente in suma de **x lei**.

2. Respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de domnul **Z** impotriva Deciziei de impunere nr. **x** privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala emisa de AFP Sector 2, prin care s-au stabilit diferente de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anii 2003 - 2005 in suma totala de **x lei** si accesorii aferente in suma de **x lei**.

3. Respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de doamna **Y** impotriva Deciziei de impunere nr. **x** privind impozitul pe venit stabilit

suplimentar de plata de inspectia fiscala emisa de AFP Sector 2, prin care s-au stabilit obligatii de plata in suma totala de **x lei**, reprezentand diferente de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus pentru perioada 2003 - 2005.

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.