

**DECIZIA** nr 698/2013  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**SCA X**, prin reprezentantii legali,  
doamna **X** si domnul **X**,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de AFP Sector 3, cu adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SCA X**, prin reprezentantii legali, doamna **X** si domnul **X**, cat si in nume propriu, cu sediul si domiciliul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AFP Sector 3 sub nr. x, il constituie urmatoarele decizii de impunere, comunicate in data de **26.03.2013**, emise de AFP Sector 3 in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x:

1. - Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa pentru **SCA X**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei = TVA stabilita suplimentar de plata;
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei = penalitati de intarziere aferente TVA.

2. – Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa pentru domnul **X**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

Pentru anul 2008:

- (-) x lei = diferenta de impozit pe venit (in minus);

Pentru anul 2009:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- x lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2010:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- x lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit.

3. – Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa pentru doamna **X**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

Pentru anul 2008:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- x lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2009:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;

- x lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2010:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);

- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;

- x lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, 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 **SCA X**, prin reprezentantii legali, doamna **X** si domnul **X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata contribuabilii aduc urmatoarele argumente:

Inspectia fiscala s-a desfasurat fara respectarea dispozitiilor art. 102 alin 1 din Codul de procedura fiscala, republicat, fiind depasite termenele de 15 zile, respectiv de 3 luni pentru desfasurarea inspectiei fiscale. De asemenea, deciziile de impunere au fost comunicate dupa 30 de zile de la incheierea inspectiei fiscale.

A. Referitor la taxa pe valoarea adaugata:

1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de x lei stabilita ca diferenta intre taxa inscrisa in deconturile de TVA si taxa stabilita de organele de control:

- organele de inspectie fiscala nu au calculat corect TVA cu privire la operatiunile taxabile in cuantum de x lei aferente perioadei 01.10.2008 – 28.02.2009;

- operatiunile taxabile au vizat atat persoane fizice, cat si persoane juridice;

- suma reprezentand operatiuni taxabile realizate in perioada 01.01.2009 – 29.02.2009 pentru care s-a stabilit suplimentar TVA colectata este eronat calculata, intrucat exista acte contabile care au fost calculate de doua ori. De exemplu, client x;

- pentru perioada 01.10.2008 – 28.02.2009, inspectorii fiscali au ignorat dreptul de ajustare a TVA deductibil; acestia trebuiau sa procedeze la diminuarea TVA colectata;

- accesoriile au fost calculate gresit, intrucat s-a luat in calcul si perioada ulterioara, aferenta anului 2009 si s-a ignorat existenta unor facturi care erau deductibile si trebuiau scazute ca atare;

- societatea s-a inregistrat cu intarziere in scopuri de TVA, fara a avea vreo culpa exclusiva;

- la momentul emiterii certificatului de inregistrare in scopuri de TVA, organele de inspectie fiscala aveau obligatia de a solicita societatii plata taxei pe care o datora pentru perioada cuprinsa intre 01.10.2008 – 29.02.2009.

2. Referitor la TVA colectata in suma de x lei :

- organele de inspectie fiscala au precizat ca suma este aferenta depasirii de protocol pe anul 2009, insa fara a mentiona care este modul de calcul si care sunt cheltuielile avute in vedere; anexele la RIF nu cuprind aceste precizari.

3. Referitor la TVA deductibila in suma de x lei:

- din analiza anexelor rezulta ca totalul sumelor nu concide cu cele centralizate si cu sumele imputate contribuabililor;

- TVA in suma de x lei aferenta serviciilor media este deductibila, intrucat potrivit art. 48, pct 38 din HG nr. 44/2004 cheltuielile cu reclama si publicitatea sunt deductibile; dispozitiile fiscale prevaleaza asupra oricaror prevederi din alte acte normative, respectiv Statutul profesiei de avocat, acest lucru putand atrage doar sanctiunea din statut si nicidecum nedeductibilitatea cheltuielilor; mai mult este vorba de publicarea unor articole juridice si nu de utilizarea unor mijloace de publicitate directa pentru atragerea clientilor;

- TVA in suma de x lei este aferenta unor cheltuieli care sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile, fiind aferente unor servicii de amenajare a sediului, inchirierea unor autoturisme, prestarea unor servicii de gasire a unui imobil achizitionarea de mobilier pentru bucatarie, achizitionarea unui frigider si participarea personalului societatii la anumite seminarii de specialitate juridica.

#### B. Referitor la impozitul pe venit:

In ceea ce priveste anul 2008:

- suma de x lei – taxa rezervare Serbia, Croatia si Ungaria – a fost efectuata in vederea deplasarii pentru reprezentarea intereselor unuia dintre clienti (Sc X SRL);

- suma de x lei – lucrari infrastructura si suport tehnic I&T - conform devizului de lucrari, serviciile prestate au fost unele uzuale, pentru a asigura buna functionare a echipamentelor IT aflate in dotarea societatii: verificare echipamente si server, configurare si mentenanta, etc; nu a fost vorba de investitii efectuate asupra echipamentelor, cum eronat au retinut organele de inspectie fiscala, ci doar de verificari si lucrari uzuale.

In ceea ce priveste anul 2009:

- suma de x lei – lucrari amenajare sediu – contractul de inchiriere a fost incheiat initial pe o perioada de 1 an, fiind prelungit ulterior pentru 4 ani, motiv pentru care in stabilirea perioadei de amortizare trebuie avuta in vedere durata initiala de un an a acestui contract; organele de control nu au mentionat care sunt lucrarile efectuate de SC Business System Import Export si care sunt acelea efectuate de SC X SRL pentru care nu s-a acordat deducerea cheltuielilor;

- suma de x lei – servicii prestate de SC X SRL – obiectul contractului nr. x il constituie servicii de team building & management, respectiv seminarii de specialitate si activitati in aer liber, in vederea obtinerii unor rezultate mai bune in rezolvarea cazurilor de instanta; cheltuielile cu pregatirea profesionala pentru contribuabili si salariatii lor sunt deductibile fiscal;

- suma de x lei (x lei achizitie coltar hol Wait, x lei masa President, x lei telefon Nokia 8800 si x lei program Microsoft VX – 700) – bunurile respective au fost inregistrate in registrul inventar ca mijloace fixe amortizabile, fiind dedusa numai cheltuiala cu amortizarea; organele de inspectie fiscala au procedat la impozitarea dubla a acestor cheltuieli si la majorarea in mod eronat a impozitului pe venit;

- suma de x lei – abonament pentru programul contabil X – potrivit contractului nr. x incheiat cu SC X SRL nu a fost achizitionat un program informatic, ci a fost achizitionat doar dreptul de utilizare pe o perioada limitata de timp, de un an, sub forma de abonament;

- suma de x lei (x lei mobila bucatarie, x lei scaune bucatarie) – sunt cheltuieli efectuate in vederea amenajarii bucatariei aferente sediului de desfasurare a activitatii;

astfel s-a asigurat un mediu optim de lucru pentru personalul societatii care poate servi masa de pranz la sediu;

- suma de x lei plati aparitie in Revista X nr. 5 – prevederile HG nr. 44/2004 stipuleaza faptul ca sunt deductibile cheltuielile de reclama si publicitate;

- suma de x lei – amortizari calculate in plus de societate – din insumarea diferentelor intre amortizarile calculate de organele de inspectie fiscala si cele calculate de societate, reiese o diferenta care nu a fost luata in calcul.

In ceea ce priveste anul 2010:

- suma de x lei – servicii prestate de SC X SRL in temeiul contractului nr. x, prin care prestatorul se obliga sa gaseasca un imobil care sa faca obiectului contractului de inchiriere intre beneficiar, domnul X, care actioneaza ca reprezentant al unei societati si un tert;

- suma de x lei – plata abonamentului pentru programul contabil X - nu a fost achizitionat un program informatic, ci a fost achizitionat doar dreptul de utilizare pe o perioada limitata de timp, de un an, sub forma de abonament;

- suma de x lei (x lei – servicii SC X SRL; x lei – aparitie in Revista X nr. 5; x lei - dezbateri TV X; x lei – publicitate in revista) - prevederile HG nr. 44/2004 stipuleaza faptul ca sunt deductibile cheltuielile de reclama si publicitate;

- suma de x lei si suma de x lei – cazare servicii turistice X – sunt efectuate in scopul realizarii de venituri;

- suma de x lei – televizor LCD KDL-32 si suma de x lei – frigider Zanussi – sunt cheltuieli cu amenajarea sediului; dispozitiile legale nu prevad o limitare a dreptului de deducere;

- suma de x lei - inchirierea a doua autoturisme, Renault B 59 Yak si Mini One – B x – inchirierea a fost necesara pentru primirea unei delegatii din Italia, Napoli, condusa de profesorul doctor avocat X, cu care societatea a initiat o colaborare;

- suma de x lei – amortizari calculate in plus de societate – cheltuielile cu amenajarea sediului sunt deductibile.

Referitor la cheltuielile de protocol, neacordarea deductibilitatii unor cheltuieli a condus eronat la modificarea bazei de calcul, pentru perioada 2008 – 2010.

In ceea ce priveste decizia de impunere emisa pe numele domnului X, organele de inspectie fiscala aveau obligatia de a diminua suma de x lei stabilita ca fiind datorata in plus pentru anul 2009 cu suma de x lei reprezentand impozit achitat in plus pentru anul 2008, astfel ca si accesoriile aferente au fost calculate in mod eronat.

In ceea ce priveste decizia de impunere emisa pe numele doamnei X, organele de inspectie fiscala au ignorat faptul ca in cursul anului 2008 contribuabila nu a desfasurat activitate, aflandu-se in concediu de maternitate si crestere copil, astfel ca nu a realizat niciun fel de venit profesional. Acest lucru reiese si din declaratiile depuse in cursul anului la Baroul Bucuresti si din declaratiile inregistrate la AFP Sector 3, potrivit carora venitul total inregistrat de societate in anul 2008 a fost in integralitate obtinut de domnul X.

In concluzie, contribuabilii solicita admiterea contestatiei.

**II.** In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, AFP Sector 3 a emis urmatoarele decizii de impunere contestate:

1. - Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa pentru **SCA X**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei = TVA stabilita suplimentar de plata;
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei = penalitati de intarziere aferente TVA.

2. – Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa pentru domnul **X**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

Pentru anul 2008:

- (-) x lei = diferenta de impozit pe venit (in minus);

Pentru anul 2009:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- x lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2010:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- x lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit.

3. – Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa pentru doamna **X**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

Pentru anul 2008:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- x lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2009:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- x lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2010:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- x lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit.

**III.** Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile contestatarilor, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

### **3.1 Referitor la aspectele procedurale invocate in contestatie:**

**3.1.1 În ceea ce privește susținerea contestatarilor cu privire la comunicarea deciziilor de impunere contestate peste termenul de 30 de zile lucrătoare, de la data încheierii inspecției fiscale:**

Se reține că, prin contestatia formulata contribuabilii invocă nerespectarea de catre organele de inspectie fiscala a dispozitiilor art. 109 alin. 4 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căror:

“**Art. 109** (3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.

(4) Deciziile prevăzute la alin. (3) se comunică în termen de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.”

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că data încheierii Raportului de inspectie fiscala nr. 32068 este 08.02.2013, iar data la care au fost comunicate deciziile de impunere contestate este 26.03.2013.

De asemenea, se reține că potrivit prevederilor art. 46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nulitatea actului administrativ fiscal este atrasă de:

**„Nulitatea actului administrativ fiscal**

*Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.43 alin.(3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”,*  
**comunicarea peste termenul prevăzut de lege nefiind considerat element care să atragă nulitatea actului administrativ fiscal.**

**3.1.2. În ceea ce privește susținerea contestatarei cu privire la depășirea duratei de realizare a inspecției fiscale de 3 luni:**

Potrivit prevederilor art.104 alin. 1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“**Art. 104** (1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni.

Se reține însă, faptul că, legiuitorul nu a înțeles să sancționeze depășirea termenului de inspecție fiscală, întrucât Codul de procedură fiscală nu prevede nicio sancțiune în această situație; cu atât mai mult, termenul de 3 luni este unul de recomandare înăuntrul căruia să se efectueze inspecția fiscală, nefiind un termen de decădere, atât timp cât impunerea se face înăuntrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

### **3.1.3 În ceea ce privește susținerea contestațiilor cu privire la nerespectarea termenului de 15 zile privind comunicarea avizului de inspecție:**

Potrivit prevederilor art. 101 și art. 102 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data inițierii inspecției fiscale:

„**Art. 101 (1)** Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.”

„**Art. 102 (1)** Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:

- a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;
- b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.”

De asemenea, alin.1) din anexa ce face parte integrantă din Ordinul nr. 713/2004 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale, prevede:

“1. Dreptul de a fi înștiințat despre acțiunea de inspecție fiscală

Înaintea desfășurării inspecției fiscale veți fi înștiințat despre această acțiune printr-un aviz de inspecție fiscală, care va fi transmis, în scris, de organul fiscal, astfel:

- cu 30 de zile înainte de începerea acțiunii de inspecție fiscală, pentru marii contribuabili;
- cu 15 zile înainte de începerea acțiunii de inspecție fiscală, pentru ceilalți contribuabili.

Prin avizul de inspecție fiscală veți fi înștiințat cu privire la:

- a) organul de inspecție fiscală care va efectua inspecția fiscală;
- b) temeiul juridic al inspecției fiscale;
- c) data de începere a inspecției fiscale;
- d) obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;
- e) **posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.**”

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că organele de inspecție fiscală au emis Avizul de inspecție fiscală nr. 355945 în data de 19.09.2012, cu termen de începere a inspecției în data de 15.10.2012.

Potrivit precizărilor din RIF avizul a fost expediat prin posta către societatea civilă de avocați, fiind primit de aceasta de-abia în data de 03.10.2012.

Nu prezintă relevanță în soluționarea cauzei invocarea de către contribuabili a faptului că nu a fost respectat termenul de 15 zile prevăzut la art. 102 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, republicat, că, de o parte Avizul a fost comunicat prin posta, fiind confirmat de primire de-abia în data de 03.10.2012, iar pe de altă parte, aceștia aveau posibilitatea solicitării amânării datei de începere a inspecției fiscale în situația în care considerau că este insuficient timpul rămas (pentru pregătirea documentelor) până la începerea controlului, ceea ce nu s-a întâmplat.

### **3.2 Referitor la diferențele de impozit pe venit stabilite suplimentar și accesoriile aferente diferentelor de impozit pe venit:**

**SCA „X”** functioneaza, incepand cu data de 14.03.2008, in baza Deciziei nr. x a Baroului Bucuresti, avand sediul profesional in x.

Organele de control din cadrul AFP Sector 3 au efectuat control la **SCA „X”**, care s-a finalizat prin incheierea Raportului de inspectie fiscala nr. x care a stat la baza emiterii urmatoarelor decizii de impunere pe numele celor doi asociati ai societatii, fiecare detinand cate o cota de 50 % din veniturile/pierderile societatii:

1. – Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa pentru domnul **X**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

Pentru anul 2008:

- (-) x lei = diferenta de impozit pe venit (in minus);

Pentru anul 2009:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);

- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;

- x lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2010:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);

- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;

- x lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit.

2. – Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa pentru doamna **X**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

Pentru anul 2008:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);

- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;

- x lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2009:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);

- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;

- x lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2010:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);

- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;

- x lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit.

Potrivit constatarilor organelor de control, o serie de cheltuieli inregistrate de societate ca fiind deductibile sunt, in fapt, nedeductibile fiscal, dupa cum urmeaza:

Pentru perioada 14.03.2008 – 31.12.2008:

Din totalul cheltuielilor nedeductibile in suma de x lei, societatea argumenteaza numai urmatoarele cheltuieli nedeductibile in suma totala de x lei:

- x lei – plata rezervare Serbia, Croatia, Ungaria;

- x lei – plata lucrari infrastructura si suport tehnic I&T;

- x lei – depasire cheltuieli de protocol;



- x – depasire cheltuieli de sponsorizare

Cu privire la cheltuielile in suma totala de x lei societatea nu a prezentat motivele de fapt si drept pe care se intemeiaza contestatia formulata.

Pentru perioada 01.01.2009 – 31.12.2009:

Din totalul cheltuielilor nedeductibile in suma de x lei, societatea argumenteaza numai urmatoarele cheltuieli nedeductibile in suma totala de x lei:

- x lei - plata lucrari amenajare sediu (prestari servicii X SRL in suma de x lei si prestari servicii x SRL in suma de x lei);
- x lei – plati servicii X SRL;
- x lei – plata achizitie coltar hol Wait;
- x lei – plata achizitie masa President;
- x lei – plata achizitie telefon Nokia 8800;
- x lei – plata achizitie program Microsoft VX – 700;
- x lei – plata achizitie mobila de bucatarie;
- x lei – plata achizitie 3 scaune bucatarie;
- x lei – plata program X;
- x lei – plati aparitie in Revista X nr. 5;
- x lei – amortizari calculate in plus de catre societate pentru urmatoarele mijloace fixe: autoturism x C1X1.001, PC Garaj – program antivirus, echipament calcul xCD2K5, autoturism x, masa x, coltar hol x, mobila bucatarie;
- x lei – depasire cheltuieli de protocol,
- x lei – depasire cheltuieli de sponsorizare.

Cu privire la cheltuielile in suma totala de x lei societatea nu a prezentat motivele de fapt si drept pe care se intemeiaza contestatia formulata.

Pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2010:

Din totalul cheltuielilor nedeductibile in suma de x lei, societatea argumenteaza numai urmatoarele cheltuieli nedeductibile in suma totala de x lei:

- x lei – plati servicii X SRL;
- x lei – plati servicii X SRL;
- x lei - plata achizitie program X;
- x lei - plati aparitie in Revista X nr. 5;
- x lei – plata aparitie dezbateri TV x X;
- x lei – plata aparitie dezbateri TV X;
- x lei – plati publicitate in revista;
- x lei – plata cazare servicii turistice X;
- x lei - plata cazare servicii turistice X;
- x lei – plata achizitie frigider Zanussi;
- x lei – plata achizitie TV LCD KDL – 32;
- x lei – plata inchiriere autoturisme;
- x lei – amortizari calculate in plus;
- x lei – depasire cheltuieli protocol;
- x lei – depasire cheltuieli de sponsorizare.

Cu privire la cheltuielile in suma totala de x lei societatea nu a prezentat motivele de fapt si drept pe care se intemeiaza contestatia formulata.

**3.2.1 Referitor la modul de impartire de catre organele de inspectie fiscala a diferentei de venituri/impozit stabilite pentru anul 2008 pentru fiecare asociat al societatii civile de avocati:**

***Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au distribuit in mod corect venitul anual realizat în cadrul asocierii pentru anul 2008, in conditiile in care distribuirea s-a efectuat in raport de cotele procentuale de participare a fiecărui asociat la veniturile sau pierderile din cadrul asocierii, expres mentionate in cuprinsul Statulului societatii civile de avocati „X” si al Contractului pentru constituirea societatii, incheiate in data de 14.03.2008.***

**In fapt**, organele de inspectie fiscala au impartit venitul inregistrat in anul 2008 intre membrii societatii avand in vedere cotele procentuale de participare a fiecărui asociat la veniturile sau pierderile din cadrul asocierii, expres mentionate in cuprinsul Statulului societatii civile de avocati „X” si al Contractului pentru constituirea societatii, incheiate in data de 14.03.2008.

**In drept**, potrivit prevederilor art. 7 alin. 1 pct 5 si art. 86 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„**Art. 7.** - (1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...) 5. **asociere, fără personalitate juridică** - orice asociere în participațiune, grup de interes economic, **societate civila** sau altă entitate care nu este o persoană impozabilă distinctă, **în înțelesul impozitului pe venit** și pe profit, conform normelor emise în aplicare”.

„**Art. 86 (2)** În cadrul fiecărei asocieri fără personalitate juridică, constituită potrivit legii, asociații au obligația să încheie contracte de asociere în formă scrisă, la începerea activității, care să cuprindă inclusiv date referitoare la:

a) părțile contractante;

b) obiectul de activitate și sediul asociației;

c) contribuția asociaților în bunuri și drepturi;

d) **cota procentuală de participare a fiecărui asociat la veniturile sau pierderile din cadrul asocierii corespunzătoare contribuției fiecăruia;**

e) desemnarea asociatului care să răspundă pentru îndeplinirea obligațiilor asociației față de autoritățile publice;

f) condițiile de încetare a asocierii. Contribuțiile asociaților conform contractului de asociere nu sunt considerate venituri pentru asociație. Contractul de asociere se înregistrează la organul fiscal competent, în termen de 15 zile de la data încheierii acestuia. Organul fiscal are dreptul să refuze înregistrarea contractelor, în cazul în care acestea nu cuprind datele solicitate conform prezentului alineat.

(...) **(5)** Venitul/pierdere anual/anuală, realizate în cadrul asocierii, se distribuie asociaților, proporțional cu cota procentuală de participare corespunzătoare contribuției, **conform contractului de asociere.**”

In speta, organele de inspectie fiscala au impartit venitul inregistrat in anul 2008 intre membrii societatii avand in vedere cotele procentuale de participare a fiecărui asociat la veniturile sau pierderile din cadrul asocierii, expres mentionate in cuprinsul Statulului societatii civile de avocati „X” si al Contractului pentru constituirea societatii, incheiate in data de 14.03.2008.

De asemenea, potrivit precizarilor din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, SCA „X” isi desfasoara activitatea in baza urmatoarelor documente de autorizare:

- Decizia 1136/20.03.2008 a Baroului Bucuresti prin care s-a aprobat incepand cu data de 14.03.2008 desfiintarea CA X si CA X si infiintarea SCA „X”, cu sediul profesional in x;

- Decizia Baroului Bucuresti nr. x, prin care s-a aprobat incepand cu data de 15.10.2012 infiintarea unui birou de lucru situat in x;

- Statutul SCA „X” incheiat la data de 20.03.2008, cu o durata nedeterminata, cu capital social 3.000 lei, divizat in 30 de parti sociale a cate 100 lei fiecare, formata din asociatii: X - procent beneficii si pierderi 50% si X - procent beneficii si pierderi 50%;

- incepand cu data de 14.03.2008, domnul X a fost desemnat ca avocat coordonator al societatii civile de avocati;

- contractul pentru constituirea societatii civile de avocati incheiat la data de 14.03.2008, cu o durata nedeterminata.

Mai mult, organele de inspectie fiscala subliniaza faptul ca societatea nu a facut dovada detinerii vreunui document (act aditional la statut/ la contractul de constituire) cu privire la modificarea cotelor de participare la venituri/pierderi.

De altfel, nici in sustinerea contestatiei societatea nu a depus vreun document legal (emis de institutiile competente) din care sa rezulte ca in cursul anului 2008 doamna X nu a desfasurat activitatea de avocat, respectiv ca a fost suspendata din functia de avocat, desi avea aceasta posibilitate potrivit dispozitiilor art. 213 alin 4 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Argumentele potrivit carora doamna X nu a obtinut venituri profesionale, fapt ce reiese din declaratiile depuse la organul fiscal in cursul anului 2008, nu prezinta relevanta, cata vreme depunerea unei simple declaratii, fara a fi insotita de documente justificative, nu presupune in mod obligatoriu ca pe perioada de raportare, contribuabila nu a desfasurat activitate, iar declaratiile fiscale sunt asimilate unei decizii de impunere sub rezerva verificarii ulterioare.

Totodata, faptul ca doamna X, in calitate de avocat partener, a desfasurat activitate in cursul anului 2008 reiese si din Deciziile nr. x si nr. x, ale avocailor SCA X, potrivit carora contribuabilei ii sunt atribuite obligatii noi in cadrul societatii, respectiv alocarea si gestionarea seriilor si numerelor aferente facturilor si chitantelor.

Drept pentru care, pentru acest capat de cerere, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente.

**3.2.2. Referitor la cheltuielile nedeductibile in suma totala de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei):**

***Cauza supusa solutionarii este daca societatea are dreptul de a deduce cheltuielile in suma totala de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei), in conditiile in care nu a facut dovada ca aceste cheltuieli sunt aferente veniturilor realizate.***

**In fapt**, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, urmatoarele cheltuieli efectuate in perioada 2008 – 2010, in suma totala de x lei, au fost considerate nedeductibile fiscal, intrucat societatea nu a facut dovada ca sunt efectuate in scopul realizarii de venituri:

- x lei – plata rezervare Serbia, Croatia, Ungaria (2008);
- x lei – plati servicii X SRL (2009);
- x lei – plata achizitie mobila de bucatarie (2009);
- x lei – plata achizitie 3 scaune bucatarie (2009);
- x lei – plati servicii X SRL (2010);
- x lei – plata cazare servicii turistice X (2010);
- x lei - plata cazare servicii turistice X (2010);
- x lei – plata achizitie frigider Zanussi (2010);
- x lei – plata achizitie TV LCD KDL – 32 (2010);
- x lei – plata inchiriere autoturisme (2010).

**In drept**, conform art. 49 din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 53 din HG nr. 44/2004 privind aprobarea normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, in vigoare in cursul anului 2008:

**“Art. 49.** - (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. 50 și 51. (...)

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

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

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

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

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

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

**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. (...)**

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

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

*Norme metodologice:*

“53. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai **cheltuielile care sunt aferente realizării venitului**, astfel cum rezultă din evidențele 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 exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.”

Incepand cu 01.01.2010, dispozitiile legale anterior invocate s-au modificat dupa cum urmeaza:

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

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

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

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

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

d) cheltuielile cu primele de asigurare să fie efectuate pentru: (...)”

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

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; (...)

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

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

*Norme metodologice*

“37. Din venitul brut realizat **se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili**, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4)-(7) din Codul fiscal.

**Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul realizării 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 exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.”

Având în vedere dispozițiile legale sus-citate, rezulta că, în cazul persoanelor fizice care obțin venituri din activități independente, sunt deductibile numai acele cheltuieli care îndeplinesc **cumulativ** următoarele condiții: sunt efectuate în interesul direct al activității impozabile și nu în interes personal, sunt înregistrate corect în evidența contabilă în partidă simplă și sunt justificate cu documente corect întocmite, nefiind permisă deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului și al familiei sale.

*A. Referitor la cheltuielile în suma de x lei – plata rezervare Serbia, Croatia, Ungaria (2008)*

Potrivit mențiunilor societății din cuprinsul Notei explicative nr. x, „*plata taxelor de rezervare pentru Serbia, Croatia și Ungaria a fost necesară datorită faptului că domnul avocat X a fost în aceste țări pentru a reprezenta interesele SC X SRL.*”

Se reține că societatea nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale, nici cu ocazia depunerii contestației, documente care să susțină argumentele sale, respectiv contracte încheiate, invitații, etc., care să demonstreze scopul și finalitatea acestor rezervări, respectiv care să demonstreze că aceste cheltuieli au fost efectuate cu ocazia reprezentării clientului SC X SRL în Serbia, Croatia, Ungaria.

B. Referitor la cheltuielile in suma de x lei – plata cazare servicii turistice X (2010) si in suma de x lei - plata cazare servicii turistice X (2010):

Potrivit mentiunilor societatii din cuprinsul Notei explicative nr. x, cheltuielile reprezentand cazare si servicii turistice achizitionate de la X au avut ca scop „**destinderea personalului** SCA X, in alt cadru decat cel profesional de la birou”.

Or, conform dispozitiile legale mai sus invocate, una dintre conditiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile pentru a putea fi deduse este sa fie efectuate **în interesul direct al activității**, avand legatura cu obiectul profesiei de avocat si **contribuind in mod direct la realizarea veniturilor**.

In acest sens, cheltuielile efectuate in vederea destinderii personalului societatii, sunt in folosul persoanelor respective si nicidecum in folosul societatii si nici nu contribuie in mod direct la realizarea veniturilor, nefiind cheltuieli indispensabile fara de care societatea nu poate functiona.

C. Referitor la cheltuielile in suma de x lei – plata achizitie mobila de bucatarie (2009); x lei – plata achizitie 3 scaune bucatarie (2009); x lei – plata achizitie frigider Zanussi (2010) si in suma de x lei – plata achizitie TV LCD KDL – 32 (2010):

Potrivit mentiunilor societatii din cuprinsul Notei explicative nr. x, aceste cheltuieli au fost necesare pentru crearea conditiilor optime de servire a mesei de pranz pentru personalul societatii, pastrarea hranei si pentru amenajarea birourilor de lucru.

Referitor la achizitia mobilierului de bucatarie, se retine ca natura activitatii desfasurata de societatea civila de avocati nu presupune utilizarea acestui tip de mobilier, achizitia efectuata neconcurand in mod direct la realizarea veniturilor, fapt constatat si de organul de inspectie fiscala.

In ceea ce priveste achizitia televizorului si a frigiderului care fac obiectul prezentului capat de cerere, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea mai are in dotare o combina frigorifica si un televizor LCD KDL – 32, pentru care a beneficiat de deducerea cheltuielilor de achizitionare, potrivit dispozitiilor legale.

Astfel cum am retinut anterior, cheltuielile de achizitionare nu pot fi deductibile atunci cand sunt efectuate in interesul propriu al angajatilor si nu in interesul direct al societatii, acestea necontribuind in mod direct la realizarea veniturilor si nefiind cheltuieli indispensabile fara de care societatea nu poate functiona.

D. Referitor la cheltuielile in suma de x lei – plati servicii X SRL (2009):

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta ca in data de 03.11.2009 a fost incheiat contractul nr. x intre societatea contestatara, in calitate de beneficiar si SC X SRL , obiectul contractului constituindu-l prestari de servicii – team building si management, avand ca obiective seminarii de specialitate si activitati in aer liber.

Conform pct. 6.2 din contract „prestatorul se obliga sa asigure cazare membrilor echipei la un hotel de renume international, de minim 4 stele, transportul acestora sa fie efectuat numai cu automobile clasa lux, mesele, trei la numar pe zi, sa fie la restaurante

*cotate minim 3 stele, free drinks bar (all day), minim trei tipuri de activitati extraseminarii pe zi, activitati de relaxare (masaj, spa, piscina)".*

Potrivit Anexei la contract: „*fiecare persoana din cadrul SCA X a avut dreptul de a fi insotit de cate doua alte persoane. (...) Au fost organizate seminarii, avand diverse teme, incluzand dreptul proprietatii intelectuale, dreptul civil si dreptul penal. Ca si activitati, au fost organizate pentru echipa concursuri de paintball, cicling, concursuri sportive de genul fotbal, volei.*”

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele societatii privind acest capat de cerere, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Societatea nu a depus nici in timpul inspectiei fiscale, nici cu ocazia depunerii contestatiei documente din care sa rezulte:

- obligativitatea personalului SCA X de a participa la seminarile organizate;
- componenta „echipei” din cadrul SCA X;
- tematica seminarilor organizate, durata, locatie, etc.

2. Simpla contractare a serviciilor de catre societatea contestatara **nu este suficienta** pentru a demonstra scopul achizitiei acestora, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 49 din Codul fiscal referitoare la detinerea documentului justificativ pentru ca o persoana impozabila sa deduca imediat, integral si nelimitat cheltuiala aferenta achizitiilor. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile aceluasi articol, care conditioneaza in mod evident deductibilitatea cheltuielilor aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege. Prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa.**

3. Invocarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu achizitionarea serviciilor prestate in baza contractului nr. x, pe motiv ca acestea reprezinta cheltuieli cu pregatirea profesionala a contribuabilului si a angajatilor acestuia, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat:

- documentele puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, anexate la dosarul cauzei (contract + anexa), **nu contin detalii** privind modalitatea de realizare a contractului x, data/ora/locatia desfasurarii activitatilor, etc.

- simpla prezentare a contractului de prestări de servicii si a facturilor emise în baza acestuia, care nu prezinta in detaliu modalitatea de realizare a contractului, nu este suficientă pentru a justifica deducerea cheltuielilor, întrucât așa cum s-a reținut mai sus, cheltuielile sunt deductibile **numai în măsura în care** societatea **justifică cu documente:**

a – faptul ca respectivele *cheltuieli sunt efectuate în scopul realizării veniturilor societatii civile de avocati, respectiv sunt efectuate în interesul direct al activității;*

*b - numarul de ore prestate pentru fiecare seminar in parte;*

*c - resursele umane si materiale folosite in vederea prestarii serviciilor in cauza;*

*d - modalitatea de calcul a comisioanelor stabilite pentru serviciile prestate facturate; s.a.*

Se retine ca, potrivit dispozitiilor art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, „*contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal*”, motiv

pentru care societatea are obligatia de a prezenta dovezi obiective verosimile, pertinente si concludente, care sa sustina intentia sa declarata cu privire la scopul unei achizitii, simpla contractare a unor servicii si prezentarea facturilor emise neputand asigura exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor respective.

Mai mult, asa cum rezulta din cuprinsul contractului, la seminarile de specialitate si activitatile in aer liber a avut posibilitatea de a participa fiecare persoana din cadrul societatii, insotita de catre doua persoane. Ori, asa cum cum lesne se poate constata, sustinerea contestatarilor privind pregatirea profesionala a salariatilor societatii nu este intemeiata.

De asemenea, faptul ca nici cu ocazia inspectiei fiscale, nici in sustinerea contestatiei, contestatarii nu au depus documente din care sa rezulte ca achizitia serviciilor de team building este aferenta activitatii lor economice pentru care ar fi fost îndreptatiti sa deduca cheltuielile, desi potrivit art. 206 si art. 213 din Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, aveau aceasta posibilitate.

*E – Referitor la cheltuielile in suma de x lei – plati servicii X SRL (2010):*

In data de 25.02.2010 a fost incheiat contractul de prestari servicii nr. 133, intre domnul X, in calitate de beneficiar si SC X SRL, in calitate de prestator, avand ca obiect „efectuarea de lucrari de catre prestator in vederea „gasirii unui imobil” care sa faca obiectul tranzactiei imobiliare (contract de inchiriere) intre beneficiar (persoana fizica sau reprezentant al unei societati comerciale) sau un membru de familie de gradul I, II sau III, o alta cunostinta si un tert.”

Contrar sustinerilor contestatarilor, beneficiarul din contractul nr. x nu este Societatea Civila de Avocati „X”, ci domnul X, in nume personal.

Mai mult, potrivit dispozitiilor contractuale, imobilul care trebuie „gasit” urmeaza a face obiectul unui contract de inchiriere in care Societatea Civila de Avocati „X” nu va fi parte, ci domnul X, in calitate de persoana fizica sau in calitate de reprezentant al unei societati **comerciale** sau un membru de familie de gradul I, II sau III.

Prin urmare, cheltuielile in suma de x lei reprezentand plati servicii X SRL (2010) sunt cheltuieli efectuate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale, care conform dispozitiilor art. 48 alin. 7 din Codul fiscal nu sunt deductibile fiscal.

*F – Referitor la cheltuielile in suma de x lei – plata inchiriere autoturisme (2010):*

In data de 01.08.2010 intre societatea civila de avocati, in calitate de locatar si SC x SRL, in calitate de locator au fost incheiate urmatoarele contracte de inchiriere auto, pe o perioada de 90 de zile, incepand cu data de 01.08.2010:

- nr. 1, avand ca obiect inchirierea unui autovehicul marca x;
- nr. 2, avand ca obiect inchirierea unui autovehicul marca x.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele contribuabililor potrivit carora inchirierea a fost necesara pentru primirea unei delegatii din Italia, Napoli, condusa de profesorul doctor avocat X, cu care societatea a initiat o colaborare, avand in vedere urmatoarele considerente:



a- nici in timpul inspectiei fiscale, nici cu ocazia depunerii contestatiei, nu au fost depuse documente din care sa rezulte ca:

- exista o colaborare intre societatea civila de avocati contestatara si profesorul doctor avocat X;

- in baza colaborarii dintre parti, o delegatie din Italia condusa de profesorul doctor avocat X urmeaza sa vina in Romania si data la care urmeaza sa vina;

- societatea avea obligatia de a intreprinde demersuri (inclusiv inchirierea de autoturisme) privind primirea delegatiei din Italia;

b- potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala societatea are in dotare 3 autoturisme (x);

c- durata contractelor de inchiriere nr. 1 si 2 din 2010 este de 90 de zile incepand cu data de 01.08.2010, perioada care este mult prea mare pentru primirea unei delegatii, astfel cum sustine contestatara.

Avand in vedere cele mai sus prezentate rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit ca sunt nedeductibile fiscal cheltuielile in suma totala de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei), motiv pentru care, pentru acest capat de cerere, contestatia formulata urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente.

### **3.2.3. Referitor la cheltuielile nedeductibile in suma totala de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei):**

***Cauza supusa solutionarii este daca societatea are dreptul de a deduce cheltuielile in suma totala de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei), in conditiile in care nu a respectat dispozitiile legale privind deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea.***

**In fapt**, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, intrucat societatea nu a respectat dispozitiile legale privind deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea, au fost considerate nedeductibile fiscal urmatoarele cheltuieli efectuate in perioada 2008 – 2010, in suma totala de x lei :

- x lei – plata lucrari infrastructura si suport tehnic I&T (2008);  
- x lei - plata lucrari amenajare sediu (prestari servicii X SRL in suma de x lei si prestari servicii Business System Import SRL in suma de 8.400 lei) (2009);

- x lei – plata achizitie coltar hol Wait (2009);

- x lei – plata achizitie masa President (2009);

- x lei – plata achizitie telefon Nokia 8800 (2009);

- x lei – plata achizitie program Microsoft VX – 700 (2009);

- x lei – plata program X (2009);

- x,41 lei – amortizari calculate in plus de catre societate pentru urmatoarele mijloaxe fixe: autoturism Citroen C1X1.001, PC Garaj – program antivirus, echipament calcul Mastermid CD2K5, autoturism BMW, masa President, coltar hol Wait, mobila bucatarie (2009);

- x lei - plata achizitie program X (2010);

- x lei – amortizari calculate in plus (2010).

In drept, conform dispozitiilor art. 24 si art. 48 din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 70<sup>2</sup>, 37 si 38 din HG nr. 44/2004 :

Codul fiscal:

**“Art. 24. - (1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.**

**(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:**

**a)** este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

**b)** are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

**c)** are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. Pentru componentele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte.

**(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:**

**a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea;**

**(...) d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix; (...)**

**(6) Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:**

**a)** în cazul construcțiilor, se aplică metoda de amortizare liniară;

**b)** în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al mașinilor, uneltelor și instalațiilor, precum și pentru computere și echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată;

**c)** în cazul oricărui alt mijloc fix amortizabil, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară sau degresivă. (...)

**(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:**

**a)** începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune; (...)

**c)** pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune de cel care a efectuat investiția, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz(...).

**(17) În cazul unei imobilizări corporale cu o valoare de intrare mai mică decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, contribuabilul poate opta pentru deducerea cheltuielilor aferente imobilizării sau pentru recuperarea acestor cheltuieli prin deduceri de amortizare, potrivit prevederilor prezentului articol.”**

Norme metodologice:

**“70<sup>2</sup>. (...)** In aplicarea prevederilor lit. c) a alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, amortizarea fiscală a cheltuielilor cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate

în locație de gestiune, se calculează pe baza perioadei inițiale a contractului, indiferent dacă acesta se prelungește ulterior, sau pe durata normală de utilizare rămasă, potrivit opțiunii contribuabilului, începând cu luna următoare finalizării investiției.”

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 exercițiului 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:

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

**i)** cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar. (...)

Norme metodologice:

“**37.** Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 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 exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

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

**- cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementările titlului II din Codul fiscal, după caz.** »

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, rezulta ca una dintre condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate de societatea civilă de avocați, pentru a fi deductibile, este aceea de a respecta regulile privind amortizarea, prevăzute la titlul II din Codul fiscal.

Potrivit dispozițiilor HG nr. 105/2007 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe:

“Art. 1. – (1) Începând cu data intrării în vigoare a prezentei hotărâri, valoarea minimă de intrare a mijloacelor fixe stabilită în condițiile art. 3 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **este de 1.800 lei.**”

Potrivit constatarilor organelor de inspecție fiscală, întrucât societatea nu a respectat dispozițiile legale privind deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea, au fost considerate nedeductibile fiscal următoarele cheltuieli efectuate în perioada 2008 – 2010, în suma totală de x lei:

- x lei – plata lucrari infrastruktura si suport tehnic I&T (2008);
- x lei - plata lucrari amenajare sediu (prestari servicii X SRL in suma de x lei si prestari servicii x SRL in suma de x lei) (2009);
- x lei – plata achizitie coltar hol x (2009);
- x lei – plata achizitie masa x (2009);
- x lei – plata achizitie telefon Nokia 8800 (2009);
- x lei – plata achizitie program Microsoft VX – 700 (2009);
- x lei – plata program X (2009);
- x lei – amortizari calculate in plus de catre societate pentru urmatoarele mijloace fixe: autoturism x C1X1.001, PC Garaj – program antivirus, echipament calcul x CD2K5, autoturism x, masa x, coltar hol x, mobila bucatarie (2009);
- x lei - plata achizitie program X (2010);
- x lei – amortizari calculate in plus (2010).

A. Referitor la cheltuielile in suma totala de x (x lei – plata achizitie coltar hol Wait (2009), x lei – plata achizitie masa President (2009), x lei – plata achizitie telefon Nokia x (2009), x lei – plata achizitie program Microsoft VX – 700 (2009) si x lei - amortizari calculate in plus (2009 – 2010):

Potrivit dispozitiilor legale anterior invocate, cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării. De asemenea, si programul informatic constituie o imobilizare necorporala care se amortizeaza pe perioada de utilizare.

Se retine ca, exclusiv programul Microsoft VX – 700, fiecare dintre valorile de intrare ale bunurilor achizitionate **este mai mare decât limita** de 1.800 lei, stabilita prin HG nr. 105/2007, motiv pentru care contestatara avea obligatia de a calcula amortizarea pentru fiecare dintre mijloace fixe achizitionate si de a deduce la calculul venitului net aferent anului 2009 numai cheltuielile cu amortizarea aferente.

In ceea ce priveste programul Microsoft VX – 700, societatea a optat pentru recuperarea acestei cheltuieli prin deduceri de amortizare.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei motivatiile societatii referitoare la impozitarea dubla a acestor cheltuieli, avand in vedere ca din analiza Anexelor 12 si 30 ale raportului de inspectie fiscala, rezulta ca aceasta a dedus in cursul anului 2009 atat valoarea integrala de achizitie a mijloacelor fixe reprezentand coltar hol, masa President, telefon Nokia 8800 si program Microsoft VX – 700, cat si cheltuielile cu amortizarea, motiv pentru care in mod corect organele de inspectie fiscala au considerat ca fiind deductibile numai cheltuielile cu amortizarea, cuantumul acestor cheltuieli fiind recalculat, potrivit dispozitiilor art. 24 din Codul fiscal, in Anexa 12.

Trebuie subliniat ca societatea nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte ca au fost calculate eronat cheltuielile cu amortizarea si nici care sa sustina argumentele sale privind insumarea eronata a diferentelor calculate de organele de inspectie fiscala.

B – Referitor la cheltuielile in suma totala de x lei (xlei – plata lucrari infrastructura si suport tehnic I&T (2008); x lei – plata program X (2009); x lei - plata achizitie program X (2010)):

Potrivit dispozitiilor art 24 din Codul fiscal, sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile si investitiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciuna dintre motivatiile societatii cu privire la acest capat de cerere, avand in vedere urmatoarele considerente:

- in sustinerea contestatiei societatea nu a depus documente sau situatii care sa sustina argumentele sale si din care sa rezulte ca sunt eronate constatările organelor de inspectie fiscala, desi avea aceasta obligatie potrivit dispozitiilor art. 206 alin 1 lit d din Codul de procedura fiscala, republicata;

- lucrarile de infrastructura si suport tehnic I&T (2008) in suma totala de x lei se refera la lucrari de infrastructura IT in suma de x lei, suport tehnic ITC in suma de x lei, prestari servicii identificare clienti pe suport tehnic server in suma de x lei si suport tehnic server in suma de x lei; contrar sustinerilor societatii, aceste lucrari nu pot considerate simple verificari de echipamente si server, ci, asa cum in mod corect au constatat si organele de inspectie fiscala, investitiile efectuate la mijloacele fixe existente în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix; acest lucru reiese si din Devizul de lucrari din data de 02.12.2008, anexat la dosarul cauzei: „(...) lucrari retelistica, instalare si configurare, (...) upgrade pentru echipamentele societatii”;

- contrar sustinerilor societatii, nedovedite cu documente, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a efectuat in cursul anului 2009 si 2010, plati in vederea achizitionarii programului X, si nicidecum in vederea achizitionarii dreptului de utilizare a acestui program.

C – Referitor la cheltuielile in suma de x lei - plata lucrari amenajare sediu (prestari servicii X SRL in suma de x lei si prestari servicii x SRL in suma de x lei) (2009):

In conformitate cu dispozitiile art. 24 din Codul fiscal, amortizarea fiscală se calculează pentru cheltuielile cu investitiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune de cel care a efectuat investitia, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele societatii, avand in vedere urmatoarele considerente:

- referitor la contravaloarea lucrarilor de amenajare, potrivit Anexelor nr. 30 si 32, rezulta ca insasi societatea a considerat ca din totalul cheltuielilor efectuate cu amenajarea sediului in baza contractului cu SC X SRL, in suma de x lei, cheltuielile in suma de x lei sunt nedeductibile fiscal, deductibile fiind numai cheltuielile in suma de x lei;

- contractul de inchiriere nr. x si actele aditionale nr. 1 si 2, incheiate intre x, in calitate de proprietari si societatea civila de avocati, in calitate de chiriasi, anexate la dosarul cauzei, nu sunt inregistrate la organul fiscal competent, contrar dispozitiilor art. 81 alin. 2, coroborat cu art. 61 din Codul fiscal; prin urmare, aceste documente nu pot

proba in mod cert data incheierii lor, singura certitudine fiind termenul total al inchirierii de 48 de luni;

- in conditiile in care societatea a achizitionat lucrari de amenajare sediu de la SC X SRL si x SRL, cu privire la care societatea civila de avocati nu a prezentat devize si situatii de lucrari care sa justifice efectuarea acestor cheltuieli in scopul realizarii de venituri, respectiv in interesul direct al activitatii, a beneficiat de deducerea acestor cheltuieli, pe calea amortizarii; se retine ca, in speta sunt aplicabile si dispozitiile art. 213 alin 3 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora „Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac.”

Avand in vedere cele mai sus prezentate rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit ca sunt nedeductibile fiscal cheltuielile in suma totala de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x,41 lei + x lei + x lei), motiv pentru care, pentru acest capat de cerere, contestatia formulata urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente.

**3.2.4. Referitor la cheltuielile nedeductibile in suma totala de x lei (x lei – plati aparitie in Revista X nr. 5 (2009); x lei – plati servicii X SRL (2010); x lei - plati aparitie in Revista X nr. 5 (2010); x lei – plata aparitie dezbateri TV x X (2010); x lei – plata aparitie dezbateri TV X (2010); x lei – plati publicitate in revista (2010):**

***Cauza supusa solutionarii este daca societatea are dreptul de a deduce cheltuielile cu reclama si publicitatea in suma totala de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei), in conditiile in care, potrivit dispozitiilor legale, este interzis avocatului să folosească mijloace de reclamă sau de publicitate în scopul dobândirii clientelei.***

**In fapt**, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, intrucat societatea civila de avocati nu a respectat dispozitiile legale privind interzicerea folosirii mijloacelor de reclama sau publicitate in scopul dobandirii clientelei, au fost considerate nedeductibile fiscal urmatoarele cheltuieli efectuate in perioada 2009 – 2010, in suma totala de x lei:

- x lei – plati aparitie in Revista X nr. 5 (2009);
- x lei – plati servicii X SRL (2010);
- x lei - plati aparitie in Revista X nr. 5 (2010);
- x lei – plata aparitie dezbateri TV x X (2010);
- x lei – plata aparitie dezbateri TV X (2010); x lei – plati publicitate in revista (2010).

**In drept**, conform dispozitiilor art. 48 din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 38 din HG nr. 44/2004 :

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

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

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

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

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

d) cheltuielile cu primele de asigurare să fie efectuate pentru: (...)"

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

(...) m) alte sume prevăzute prin legislația în vigoare."

#### **Norme metodologice:**

"38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

(...)- cheltuielile de reclamă și publicitate reprezintă cheltuielile efectuate **pentru popularizarea numelui contribuabilului, produsului sau serviciului** în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare când reclama și publicitatea se efectuează prin mijloace proprii. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri acordate cu scopul stimulării vânzărilor;

- alte cheltuieli efectuate pentru realizarea veniturilor. "

În speta sunt aplicabile și prevederile art. 46 din Legea nr. 51/1995 pentru organizarea și exercitarea profesiei de avocat:

"**Art. 46. - (1)** Este interzis avocatului ca, în mod nemijlocit sau prin persoane interpușe, să folosească procedee incompatibile cu demnitatea profesiei **în scopul dobândirii clientelei.**

(2) De asemenea, **este interzis avocatului să folosească mijloace de reclamă sau de publicitate în același scop.** Statutul stabilește cazurile și măsura în care avocatul poate informa publicul cu privire la exercitarea profesiei sale."

De asemenea, potrivit dispozițiilor art. 225, art. 230, art. 231, art. 236 și art. 237 din Statutul profesiei de avocat:

"**Art. 225. - (1)** Avocatul are obligația să folosească atât în mod direct, cât și indirect numai procedee oneste în scopul dobândirii clientelei.

(2) Mijloacele de publicitate a formelor de exercitare a profesiei sunt reglementate în paragraful 3 al prezentei secțiuni. "

"**Art. 230. - (1)** Publicitatea formelor de exercitare a profesiei este destinată să asigure publicului informații cu privire la activitatea desfășurată de acestea. Publicitatea trebuie să fie veridică, să respecte secretul profesional și să fie realizată cu demnitate și prudență.

(2) Indiferent de mijlocul de publicitate utilizat, toate mențiunile laudative sau comparative și toate indicațiile referitoare la identitatea clienților sunt interzise.

(3) **Mijloacele de publicitate a formelor de exercitare a profesiei nu pot fi folosite ca reclamă în scopul dobândirii de clientelă.** "

"**Art. 231. - (1)** Formele de exercitare a profesiei de avocat pot utiliza una sau mai multe mijloace de publicitate, respectiv:

a) plasarea unei firme;

b) anunțuri de publicitate potrivit prezentului statut;

c) anunțuri și mențiuni în anuare și cărți de telefon;

d) invitații, broșuri și anunțuri de participare la conferințe, colocvii, etc. profesionale și de specialitate;

e) corespondență profesională și cărți de vizită profesionale;

f) adresă de Internet.

**(2) Nu este permisă utilizarea următoarelor mijloace de publicitate:**

a) oferirea serviciilor prin prezentare proprie sau prin intermediar la domiciliul sau reședința unei persoane, sau într-un loc public;

b) propunerea personalizată de prestări de servicii efectuată de o formă de exercitare a profesiei, fără ca aceasta să fi fost în prealabil solicitată în acest sens;

c) **acordarea de consultații și/sau redactarea de acte juridice, realizate pe orice suport material precum și prin orice alt mijloc de comunicare în masă, inclusiv prin emisiuni radiofonice sau televizate.**

“**Art. 236 (3)** Adresa de Internet nu poate cuprinde nici o intercalare cu caracter de reclamă sau mențiune publicitară pentru un produs sau serviciu diferit de activitățile prevăzute de art. 3 alin. (1) din Lege.”

“**Art. 237.** - Nerespectarea obligațiilor prevăzute de Lege și prezentul statut privind publicitatea formelor de exercitare a profesiei de avocat constituie abatere disciplinară gravă. “

Avand in vedere dispozitiile legale mai sus invocate rezulta ca pentru a fi deductibile cheltuielile efectuate de contribuabili trebuie sa fie aferente si efectuate in scopul realizării veniturilor.

In ceea ce priveste desfasurarea profesiei de avocat este interzisa folosirea mijloacelor de reclamă sau de publicitate in scopul dobandirii de clientela, mijloace de publicitate legale fiind expres si limitativ prevazute la art. 231 din Statutul profesiei de avocat.

In speta, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, au fost considerate nedeductibile fiscal urmatoarele cheltuieli efectuate in perioada 2009 – 2010, in suma totala de x lei:

- x lei – plati aparitie in Revista X nr. 5 (2009);
- x lei – plati servicii X SRL (2010);
- x lei - plati aparitie in Revista X nr. 5 (2010);
- x lei – plata aparitie dezbateri TV x X (2010);
- x lei – plata aparitie dezbateri TV X (2010);
- x lei – plati publicitate in revista (2010).

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele societatii cu privire la acest capat de cerere, avand in vedere urmatoarele considerente:

A - prevederile pct. 38 din normele metodologice de aplicare a art. 48 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004 nu sunt aplicabile in cazul unei societati civile de avocati, cata vreme, potrivit prevederilor legii/statutului care reglementeaza organizarea și exercitarea profesiei de avocat, mijloacele de publicitate a formelor de exercitare a profesiei nu pot fi folosite ca reclamă în scopul dobândirii de clientela;

B - intrucat profesia de avocat este bazata pe principii care nu au de-a face cu regulile comerciale si ale comerciantilor, legiuitorul a decis că nu este corect ca avocații



să-și facă reclamă; pe cale de consecință, asemenea cheltuieli nu sunt deductibile fiscal, întrucât sunt nelegale;

C - contrar susținerilor societății, din analiza contractelor anexate la dosarul cauzei, rezultă că obiectul acestora îl constituie tocmai utilizarea mijloacelor de publicitate nepermise în exercitarea profesiei de avocat, respectiv reclama în scopul dobândirii de cliență, după cum urmează:

- Contractul nr. x încheiat între SC X SRL, în calitate de prestator și societatea civilă de avocați, în calitate de beneficiar, având ca obiect: „executarea pentru beneficiar de samplinguri și stabilirea de noi contracte **în vederea autopromovării serviciilor în media (radio și televiziune) cu companiile cu care beneficiarul are contracte**”.

În anexa nr. 1 la acest contract se menționează că prestatorul a întreprins următoarele:” analiza ratingurilor pentru radio și TV, pentru a determina posturile cu cele mai înalte cote de audiență, determinarea publicului țintă (...), cereri de ofertă pentru publicitate la anumite ore (...)” etc.

- Contractul nr. x încheiat între SC x SRL, în calitate de prestator și societatea civilă de avocați, în calitate de beneficiar, având ca obiect: „tehnoredactarea și paginarea de către prestator a informațiilor/materialelor puse la dispoziție de către beneficiar și publicarea acestor informații în interiorul publicației bianuale „**Avocați de top**”.

- Contractul nr. x încheiat între SC x Consult SRL, în calitate de furnizor și societatea civilă de avocați, în calitate de beneficiar, având ca obiect: „închirierea unui spațiu de o pagină dreaptă + sigla copertă 1 plastifiată mat lacuită selectiv cu data de apariție 30.10.2009 de către furnizor beneficiarului, pentru publicarea materialului de prezentare al acestuia”.

De asemenea, în nota de comandă nr. x este prevăzută contravaloarea următoarelor prestații:

- Revista x nr. 5 – 1 lună pagină dreaptă + logo copertă 1 ;
- Legile afacerilor – x – 2 invitații live;
- www.avocatnet.ro – 3 interviuri (max. 5 min.) s.a.

D - Societatea nu a depus în susținerea contestației documente din care să rezulte că respectivele cheltuieli cu reclama/publicitatea fac parte din categoria celor expres enumerate la art. 231 din Statutul profesiei de avocat.

Având în vedere cele mai sus prezentate rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă totală de x lei (x lei – plăți apariție în Revista X nr. 5 (2009); x lei – plăți servicii X SRL (2010); x lei - plăți apariție în Revista X nr. 5 (2010); x lei – plată apariție dezbateri TV x X (2010); x lei – plată apariție dezbateri TV X (2010); x lei – plăți publicitate în revista (2010), motiv pentru care, pentru acest capăt de cerere, contestația formulată urmează să fie respinsă ca neîntemeiată și nesustenută cu documente.

**3.2.5. Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă totală de x lei [x lei (2008) + xx lei (2009) + x lei (2010)]:**

**Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii se poate pronunta pe fond asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care societatea nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia.**

**In fapt**, prin raportul de inspectie fiscala, organele de control au stabilit ca sunt nedeductibile fiscal cheltuielile in suma totala de x lei [x lei (2008) + x lei (2009) + x lei (2010)].

Prin contestatia formulata, societatea nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza acest capat de cerere.

**In drept**, in conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) si art. 213 alin. (5) din Codul de procedura fiscala, republicat:

**“Art. 206 - (1)** Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestatiei;
- c) **motivele de fapt si de drept**;
- d) dovezile pe care se întemeiaza;
- e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum si stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii."

« **Art. 213 (5)** Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, **nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.** »

De asemenea, pct. 2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013:

**« 2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. »**

Se retine ca prin contestatia formulata, societatea nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza acest capat de cerere.

Din dispozițiile legale citate mai sus, rezulta că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată; în ceea ce privește suma de x lei reprezentând cheltuieli nedeductibile aferente perioadei 2008 - 2010, contestatarul nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

De asemenea, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în

procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului.**

Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr. 3250/2010 în dosarul nr. 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că societatea deși se îndreaptă cu contestația și împotriva sumei de x lei reprezentând cheltuieli nedeductibile aferente perioadei 2008 - 2010, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge ca nemotivată** contestația formulată de **SCA „X”**, cu privire la acest capat de cerere.

**3.2.6. Referitor la cheltuielile nedeductibile in suma totala de x lei (x lei + x lei + x lei) – depasire cheltuieli de protocol (2008 - 2010) + x lei (x lei + x lei + x lei) – depasire cheltuieli de sponsorizare (2008 - 2010)]:**

***Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect ca sunt nedeductibile fiscal cheltuielile in suma totala de x lei, in conditiile in care, asa cum rezulta din pct. 3.3.1 – 3.3.4 din prezenta decizie, urmare stabilirii unor diferente suplimentare de cheltuieli nedeductibile pentru perioada 2008 – 2010, s-a modificat baza de calcul a cheltuielilor deductibile limitat reprezentand protocol si sponsorizare.***

**In fapt**, organele de inspectie fiscala au stabilit ca sunt nedeductibile fiscal cheltuielile in suma totala de x lei, intrucat urmare stabilirii unor diferente suplimentare de cheltuieli nedeductibile pentru perioada 2008 – 2010, s-a modificat baza de calcul a cheltuielilor deductibile limitat reprezentand protocol si sponsorizare.

**In drept**, conform dispozitiilor art. 48 din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

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

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

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

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

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

a) cheltuielile de **sponsorizare**, mecenat, precum și pentru acordarea de burse private, 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). (...)

**(6) Baza de calcul se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, pentru acordarea de burse private, cheltuielile de protocol, cotizatiile plătite la asociațiile profesionale.**

Se reține ca prevederi legale similare au existat pe întreaga perioadă supusă inspecției fiscale (2008 – 2010).

Potrivit dispozițiilor legale de mai sus, rezulta că sunt deductibile fiscal cheltuielile de protocol și sponsorizare numai dacă se încadrează în plafonul legal stabilit cu privire la modul de calcul a venitului net din activități independente.

În condițiile în care, așa cum rezulta din pct. 3.3.1 – 3.3.4 din prezenta decizie, urmare stabilirii unor diferențe suplimentare de cheltuieli nedeductibile pentru perioada 2008 – 2010 s-a modificat baza de calcul a cheltuielilor deductibile limitat reprezentând protocol și sponsorizare.

Contrar susținerilor societății, referitor la modul de calcul detaliat al contravalorii depășirii cheltuielilor de protocol și sponsorizare, organele de inspecție fiscală au întocmit:

- Anexa 27 „Centralizator cheltuieli 2008”,
- Anexa 30 „Centralizator cheltuieli 2009”,
- Anexa 33 „Centralizator cheltuieli 2010”.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei motivația societății potrivit căreia organele de control nu au menționat care sunt cheltuielile avute în vedere, cătă vreme depășirile de protocol au fost calculate prin diferența între cuantumul cheltuielilor de protocol înregistrate în contabilitate de societate și cuantumul cheltuielilor de protocol deductibile limitat, recalulate, potrivit dispozițiilor legale, de organele de inspecție fiscală.

De altfel, diferențele de cheltuieli de protocol stabilite suplimentar nu sunt rezultatul analizării de către organele de inspecție fiscală a tuturor facturilor fiscale, respectiv a încadrării corecte/incorecte de către societate a acestor cheltuieli în categoria cheltuielilor cu protocolul, astfel cum sunt definite la pct. 38 din Normele metodologice de aplicare a art. 48 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004 (cheltuielile ocazionate de acordarea unor cadouri, tratatii și mese partenerilor de afaceri, efectuate în scopul afacerii), ci sunt urmare modificării bazei de calcul pe motiv că s-a majorat cuantumul cheltuielilor nedeductibile fiscal pentru anii 2008 - 2010,

aceste cheltuieli fiind preluate ca atare din documentele contabile detinute de contestatara.

Trebuie subliniat ca in sustinerea contestatiei societatea nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte un alt mod de calcul al cheltuielilor cu protocolul si sponsorizarea.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit ca sunt nedeductibile fiscal cheltuielile in suma totala de x, motiv pentru care, pentru acest capat de cerere, contestatia formulata urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente.

Tinand cont de cele aratate la pct. 3.2.1 – 3.2.6, contestatia formulata, urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente cu privire la urmatoarele decizii de impunere emise de AFP Sector 3:

1. – Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa pentru domnul X, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- (-) x lei = diferenta de impozit pe venit (in minus), pentru anul 2008;
- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus), pentru anul 2009;
- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus), pentru anul 2010.

2. – Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa pentru doamna X, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus), pentru anul 2008;
- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus), pentru anul 2009;
- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus), pentru anul 2010.

**3.2.7. Referitor la accesoriile in suma de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei) aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2008 - 2010 stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa pentru domnul X si la accesoriile in suma de x lei (x lei + x lei +x lei +x lei +x lei + x lei) aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2008 - 2010 stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa pentru domnul X:**

***Cauza supusa solutionarii este daca AFP Sector 3 a stabilit corect suplimentar de plata accesorii aferente impozitului pe venit in suma totala de x lei prin Deciziile de impunere nr. x si nr. x, in conditiile in care, pe de-o parte, la pct. 3.2 (3.2.1 – 3.2.6) din prezenta decizie s-au retinut ca fiind datorate debitele reprezentand diferente de impozit pe venitul net anual pentru anii 2008 - 2010, iar, pe de alta parte, contestatarii nu au depus documente sau situatii din care sa rezulte ca organele de inspectie fiscala au calculat eronat accesoriile contestate.***

**In fapt**, prin Deciziile de impunere nr. x si nr. x, AFP Sector 3 a stabilit in sarcina contribuabililor X si X accesorii in suma totala de x lei aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2008 - 2010 stabilite suplimentar de plata.

In drept, potrivit art. 119 si art. x din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

**"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere".**

**"Art. x. - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana 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 intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".**

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. x si art. x<sup>1</sup> din O.G. 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 dobanzi si penalitati de intarziere".**

**"Art. x. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

**(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".**

**"Art. x<sup>1</sup>. - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.**

**(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:**

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

**(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".**

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari/dobanzi si penalitati de întârziere.

Referitor la suma de x lei reprezentand accesorii aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2008 - 2010 stabilite suplimentar de plata, individualizate prin Deciziile de impunere nr. x si nr. x, se retine ca stabilirea de

majorari/dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit, in sarcina contestatarilor reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contribuabililor a fost retinut debitul de natura impozitului pe venit (a se vedea pct. 3.2.1 – 3.2.6 din prezenta decizie), iar prin contestatie nu se prezinta argumente privind modul de calcul al accesoriilor si nici documente sau situatii din care sa rezulte ca au fost calculate eronat, rezulta ca domnul X datoreaza accesorii in suma totala de x lei, iar doamna X datoreaza accesorii in suma totala de x lei aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2008 - 2010 stabilite suplimentar de plata, conform principiului de drept “accesorium sequitur principale”.

### **3.3. Referitor la taxa pe valoarea adaugata si accesoriile aferente taxei pe valoarea adaugata:**

Organele de control din cadrul AFP Sector 3 au efectuat control la **SCA „X”**, care s-a finalizat prin incheierea Raportului de inspectie fiscala nr. x, care a stat la baza emiterii Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa pentru **SCA X**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei = TVA stabilita suplimentar de plata;
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei = penalitati de intarziere aferente TVA.

Potrivit constatarilor organelor de control, diferenta de TVA stabilita suplimentar de plata in suma de x lei se compune din:

- xx lei – TVA nedeductibila aferenta achizitiilor de servicii pentru inchiriere autoturisme, lucrari consolidare sediu, gasirea unui imobil, activitati in aer liber, inchiriere, fitness, abonament Club Ring Grand Hotel, pe motiv ca nu sunt destinate operatiunilor sale taxabile;
- x lei – TVA nedeductibila aferenta serviciilor media (aparitie in Revista X, aparitie in dezbateri TVA „X” X, publicitate in revista, servicii promovare media realizate de SC X SRL), pe motiv ca nu sunt destinate operatiunilor sale taxabile;
- x lei – TVA nedeductibila aferenta achizitiei de ceas, mobila de bucatarie, instrumente medicale si chirurgicale, frigider Zanussi, masina de tocat, pe motiv ca nu sunt destinate operatiunilor sale taxabile;
- x lei – TVA colectata suplimentar pentru perioada 01.10.2008 – 28.02.2009, urmare depasirii plafonului de TVA, anterior datei inregistrarii in scopuri de TVA;
- x lei – TVA colectata suplimentar urmare depasirii cheltuielilor de protocol pe anul 2009.

#### **3.3.1 Referitor la TVA nedeductibila in suma totala de x:**

***Cauza supusa solutionarii este daca societatea contestatoare are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată in suma de x, în condițiile argumentele si documentele depuse de societate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.***

**In fapt**, potrivit constatarilor organelor de control (Anexa 17), societatea a dedus in mod eronat, in perioada 01.03.2009 – 31.12.2010, TVA in suma totala de x lei

aferinta urmatoarelor achizitii pentru care nu a facut dovada ca sunt destinate operatiunilor sale taxabile:

- x lei – TVA aferenta achizitiilor de servicii pentru inchiriere autoturisme, lucrari consolidare sediu, gasirea unui imobil, activitati in aer liber, inchiriere, fitness, abonament Club x

- x lei – TVA aferenta serviciilor media (aparitie in Revista X, aparitie in dezbatere TVA „X” X, publicitate in revista, servicii promovare media realizate de SC X SRL);

- x lei – TVA aferenta achizitiei de ceas, mobila de bucatarie, instrumente medicale si chirurgicale, frigider Zanussi, masina de tocat.

**In drept**, potrivit prevederilor art. 145 alin. 1 si 2 lit. a) si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare:

**" Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

**(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

**a) operațiuni taxabile »**

**"Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

**a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155. [...]"**

Conform dispozitiilor legale de mai sus, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

De asemenea, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

**"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".**

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al scopului economic urmarit de contribuabil**. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale. Astfel, **simplicia achizitie a unui bun/serviciu pe numele persoanei impozabile, nu constituie si o prezumtie a utilizarii in scop economic a bunului/serviciului achizitionat.**

Totodata, incepand cu 01.01.2007, intrucat Romania a devenit stat membru al Uniunii Europene, are obligatia de a respecta ordinea juridica instituita la nivelul acesteia. Astfel, potrivit jurisprudentei Curtii Europene de Justitie, se recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.



Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica **autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile**. In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

Trebuie retinut si faptul ca principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul **luptei impotriva fraudei**, a evaziunii fiscale si a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, **aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile**.

Ca atare, obligatia prezentarii de dovezi obiective, pentru demonstrarea intentiei declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii, nu reprezinta o cenzurare asupra oportunitatii dezvoltarii unei afaceri de catre persoana respectiva, in conditiile in care legislatia fiscala si jurisprudenta obliga acea persoana sa justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele societatii, avand in vedere, pe de-o parte constatarile de la pct. 3.2 din prezenta decizie, iar pe de alta parte, faptul ca simpla achizitie a unor bunuri/servicii **nu este suficienta** pentru a demonstra scopul achizitiei acestora, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa deduca imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident deducerea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege. Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit

sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa.**

Suplimentar fata de retinerile organului de solutionare a contestatiei de la pct 3.2 din prezenta decizie, trebuie subliniate si urmatoarele aspecte:

1. Cu privire la achizitia de lucrari si servicii de la SC X SRL (amenajari) si SC X SRL (team building), contrar dispozitiilor art. 134<sup>1</sup> din Codul fiscal, societatea nu a prezentat devize de lucrari, procese-verbale de receptie a lucrarilor, situatii detaliate privind serviciile prestate de furnizori din care sa rezulte ca achizitiile respective sunt efectuate în scopul operatiunilor taxabile ale societatii civile de avocati, numarul de ore prestate pentru fiecare operatiune in parte, resursele umane si materiale folosite in vederea efectuarii lucrarilor si prestarii serviciilor, modalitatea de calcul a comisioanelor stabilite pentru serviciile prestate facturate; s.a.

Se retine ca potrivit dispozitiilor art. 134<sup>1</sup> din Codul fiscal:

„**Art. 134<sup>1</sup> (1)** Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol. (...)

**(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.** Totuși, perioada de decontare nu poate depăși un an.”

2. Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie sa demonstreze ca taxa datorată sau achitată este aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate **în beneficiul său** de către o persoană impozabilă; or, asa cum am aratat la pct. 3.2 din prezenta decizie, nici cu ocazia inspectiei fiscale, nici in sustinerea contestatiei, societatea contestatara nu a depus documente care sa sustina intentia sa de a utiliza achizitiile in scopul operatiunilor sale taxabile, desi potrivit art. 206 si art. 213 din Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, avea aceasta posibilitate; mai mult din documentele anexate la dosarul cauzei, rezulta ca acestea au fost achizitionate in beneficiul unor terte persoane (de exemplu, serviciile privind gasirea unui imobil pentru unul dintre contestatari in calitate de persoana fizica si nu in calitate de asociat in cadrul societatii civile de avocati; servicii de team building achizitionate in favoarea inclusiv a unor persoane care nu sunt angajati ai societatii, servicii de inchiriere de autovehicule in favoarea delegatiei din Italia etc).

3. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor reprezentand ceas Tissot, fitness, instrumente medicale, abonamente Club Ring Grand Hotel, trusa instrumente chirurgie pediatrie si masina de tocat carne, contrar dispozitiilor art. 206 alin 1 lit c din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, societatea nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia formulata, respectiv care este modul in care respectivele achizitii (mai ales, **masina de tocat carne, instrumentele de chirurgie, cele medicale**) sunt utilizate in scopul operatiunilor taxabile ale societatii civile de **avocati**.

4. Simplele afirmatii ale societatii privind incorectitudinea calculelor efectuate de organele de inspectie fiscala nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, cata

vreme societatea nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte acest aspect, respectiv care sa contina detalii privind sumele eronat calculate, diferente stabilite suplimentar de plata eronat, etc.

Fata de cele mai sus prezentate, se va respinge ca neîntemeiată și nesuținută cu documente contestația formulată de SCA X, cu privire la TVA in suma totala de x lei (x lei + x lei + x lei).

### **3.3.2. Referitor la TVA colectata suplimentar in suma de x lei:**

*Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala sunt indreptatite sa stabileasca TVA colectata in sarcina unei persoane impozabile care s-a inregistrat cu intarziere in scopuri de taxa, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat inregistrarea in termen legal si data la care a fost efectiv inregistrata.*

**In fapt**, incepand cu luna 01.10.2008, cand **SCA X** avea obligatia sa fie inregistrata in scopuri de TVA urmare depasirii plafonului de scutire (in luna august 2008) si pana la data de 28.02.2009, cand societatea a solicitat cu intarziere inregistrarea in scopuri de TVA, organele de inspectie fiscala au aplicat prevederile pct. 62 alin. (2) lit. b) din Normele metodologice date in aplicarea art. 153 din Codul fiscal si au procedat la stabilirea TVA colectata suplimentar in suma de x lei.

**In drept**, potrivit prevederilor art. 152, art. 153, art. 154, art. 156<sup>2</sup>, art. 157 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si ale Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

*Codul fiscal:*

**"Art. 152.** - (6) Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire in decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, conform art. 153, in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului. Data atingerii sau depasirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei in care plafonul a fost atins sau depasit. **Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de TVA, conform art. 153. Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153.**

(8) Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire:

a) nu are dreptul la deducerea taxei aferente achizitiilor, in conditiile art. 145 si 146;

b) nu are voie sa mentioneze taxa pe factura sau alt document;

c) este obligata sa mentioneze pe orice factura o referire la prezentul articol, pe baza careia se aplica scutirea.

(9) Prin norme se stabilesc regulile de inregistrare si ajustarile de efectuat in cazul modificarii regimului de taxa".

*Norme metodologice:*

**"62. (2) In cazul in care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat inregistrarea conform prevederilor art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:**

a) in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele de inspectie fiscala inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale. Totodata, organele fiscale competente vor inregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa. Prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala se va stabili data de la care persoanele respective vor fi inregistrate in scopuri de taxa;

**b) in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele de control vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat inregistrarea in termenul prevazut de lege si data la care a fost inregistrata.**

Codul fiscal:

**"Art. 153. - (1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. b), si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere **trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent**, dupa cum urmeaza:**

(...) b) **daca in cursul unui an calendaristic atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau depasit acest plafon; (...)**

**(6) Organele fiscale competente vor inregistra in scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, in conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate sa solicite inregistrarea, conform alin. (1), (2), (4) sau (5).**

(7) **In cazul in care o persoana este obligata sa se inregistreze, in conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), si nu solicita inregistrarea, organele fiscale competente vor inregistra persoana respectiva din oficiu.**

(10) Prin norme se stabilesc conditiile de aplicare a prevederilor prezentului articol".

*Norme metodologice:*

**"66. (1) In cazul in care o persoana este obligata sa solicite inregistrarea in conditiile art. 153 alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, inregistrarea respectivei persoane se va considera valabila incepand cu:**

a) data comunicarii certificatului de inregistrare, in cazurile prevazute la art. 153 alin. (1) lit. a) si, dupa caz, alin. (2), (4) sau (5) din Codul fiscal;

b) prima zi a lunii urmatoare celei in care persoana impozabila opteaza pentru aplicarea regimului normal de taxa in cazurile prevazute la art. 153 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal;

c) **prima zi a lunii urmatoare celei in care persoana impozabila solicita inregistrarea in cazurile prevazute la art. 153 alin. (1) lit. b)** si, dupa caz, la alin. (2) din Codul fiscal,

d) prima zi a lunii urmatoare celei in care s-a comunicat persoanei impozabile actul administrativ de inregistrare, in cazul prevazut la art. 153 alin. (7) din Codul fiscal".

*Codul fiscal*

"**Art. 154.** - (1) **Codul de inregistrare in scopuri de TVA, atribuit conform art. 153 si 153<sup>1</sup>**, are prefixul «RO», conform Standardului international ISO 3166 - alpha 2".

"**Art. 156<sup>2</sup>.** - (1) **Persoanele inregistrate conform art. 153 trebuie sa depuna** la organele fiscale competente, pentru fiecare perioada fiscala, **un decont de taxa**, pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care se incheie perioada fiscala respectiva.

(2) **Decontul de taxa intocmit de persoanele inregistrate conform art. 153** va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia nastere dreptul de deducere in perioada fiscala de raportare si, dupa caz, suma taxei pentru care se exercita dreptul de deducere, in conditiile prevazute la art. 147<sup>1</sup> alin. (2), suma taxei colectate a carei exigibilitate ia nastere in perioada fiscala de raportare si, dupa caz, suma taxei colectate care nu a fost inscrisa in decontul perioadei fiscale in care a luat nastere exigibilitatea taxei, precum si alte informatii prevazute in modelul stabilit de Ministerul Finantelor Publice".

"**Art. 157.** - (1) Orice persoana trebuie sa achite taxa de plata organelor fiscale pana la data la care are obligatia depunerii unuia dintre deconturile sau declaratiile prevazute la art. 156<sup>2</sup> si 156<sup>3</sup>".

Avand in vedere cele prezentate mai sus, rezulta ca valoarea taxei pe valoarea adaugata de plata, in cazul persoanelor care nu au solicitat inregistrarea in termenul prevazut de lege, este taxa care ar fi fost colectata daca persoana ar fi fost inregistrata conform art. 153 din Codul fiscal, pentru operatiuni taxabile realizate pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost înregistrata în scopuri de taxa, daca ar fi solicitat în termenul prevazut de lege înregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale.

Totodata, potrivit pct. 61 alin. (4) din normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, persoana respectiva are dreptul / obligatia de ajustare a TVA, aferente :

a) bunurilor aflate în stoc si serviciilor neutilizate în momentul trecerii la regimul normal de taxare;

b) bunurilor de capital definite la art. 149 alin. (1) din Codul fiscal, aflate înca în folosinta, în scopul desfasurarii activitatii economice în momentul trecerii la regimul normal de taxa, cu conditia ca perioada de ajustare a deducerii, prevazuta la art. 149 alin. (2) din Codul fiscal, sa nu fi expirat.

In speta, SCA "X" a depasit plafonul de scutire in luna august 2008, ar fi trebuit sa solicite inregistrarea in scopuri de tva pana la data de 10.09.2008 si ar fi trebuit sa fie inregistrata in scopuri de TVA si sa aplice regimul normal de TVA incepand cu data de 1

octombrie 2008. Contestatoarea nu si-a indeplinit in termenul prevazut de lege aceste obligatii fiind inregistrata in scopuri de TVA de-abia incepand cu 01.03.2009.

In consecinta, in temeiul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal si a pct. 62 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, **organele de inspectie fiscala au fost pe deplin indreptatite sa solicite societatii contestatare, printr-o decizie de impunere emisa in temeiul procedurii fiscale specifice, taxa ce trebuia colectata in perioada octombrie 2008 - februarie 2009** in cuantum de 21.687 lei, respectiv taxa colectata pentru operatiunile taxabile realizate in perioada cuprinsa intre data la care societatea ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca si-ar fi indeplinit obligatiile legale de a solicita inregistrarea in termenul prevazut de lege (1 octombrie 2008) si data la care a fost inregistrata efectiv (28 februarie 2009).

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele societatii cu privire la acest capat de cerere avand in vedere urmatoarele considerente:

*1. Referitor la invocarea de catre contestatara a dreptului de ajustare a TVA deductibila, respectiv a faptului ca organele de inspectie fiscala aveau obligatia de a diminua TVA colectata pentru perioada 01.10.2008 – 28.02.2009:*

Se retine ca, potrivit dispozitiilor legale in vigoare in cursul anului 2008, valoarea taxei pe valoarea adaugata de plata in cazul persoanelor care nu au solicitat inregistrarea in termenul prevazut de lege, este taxa care ar fi fost colectata, intrucat exercitarea dreptului de deducere a TVA este conditionata de valorificarea unui alt drept care, asa cum s-a retinut mai sus, nu a luat nastere ca urmare a nerespectarii de catre contribuabila a obligatiei de a se inregistra ca platitor de TVA. Prin urmare, nefiind inregistrata ca platitoare de TVA, societatea civila de avocati nu are nici dreptul de deducere a TVA pentru achizitiile efectuate in intervalul scurs dintre data la care trebuia sa se inregistreze si data inregistrarii efective.

Mai mult, in cursul anului 2008, potrivit dispozitiile legale in vigoare in acea perioada, la data inregistrarii in scopuri de TVA se permitea **doar** ajustarea TVA pentru bunurile aflate in stoc sau bunurilor de capital, conform pct 61 mentionat mai sus, nefiind acceptata la deducere TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii din perioada anterioara inregistrarii.

In acelasi sens, este si punctul de vedere exprimat de directia de specialitate din MFP, publicat inclusiv pe site-ul oficial al ANAF.

De retinut este si faptul ca de-abia incepand cu 1 ianuarie 2010, reglementarile legale au prevazut in mod expres deducerea TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii din perioada cuprinsa intre data de la care trebuia sa se inregistreze in scop de TVA pana la data inregistrarii efective, pentru perioada care face obiectul cauzei (anul 2008) neexistand aceste prevederi.

*2. Referitor la obligatia organului fiscal de a-i solicita societatii plata TVA aferenta perioadei 01.10.2008 – 28.02.2009, la momentul emiterii certificatului de inregistrare in scopuri de TVA:*

Sustinerile societatii contestatare sunt fara niciun temei legal, in conditiile in care **dispozitiile legale aplicabile in materie stabilesc cu claritate atat obligatiile persoanelor impozabile** care desfasoara activitati economice ce intra in sfera de aplicare a TVA, **cat si conduita de urmat de catre organele de inspectie fiscala**, in

situatia in care descopera nerespectarea de catre contribuabili a obligatiilor fiscale prestabilite de lege.

Se retine ca organele fiscale au dreptul sa inregistreze, din oficiu, in scopuri de taxa, persoanele impozabile care sunt obligate sa solicite inregistrarea si nu solicita acest lucru, iar acest drept poate fi exercitat numai **in momentul in care se constata acest lucru in cadrul perioadei generale de prescriptie fiscala**, fara ca legea fiscala sa prevada in mod specific ca inregistrarea din oficiu reprezinta o obligatie a organelor fiscale ce trebuie indeplinita intr-un termen anume, a carei nerespectare ar atrage consecinte de natura juridica care sa profite persoanelor impozabile care nu si-au indeplinit ori si-au indeplinit cu intarziere obligatiile prevazute de lege. Astfel, in timp ce art. 153 alin. (1) din Codul fiscal *prevede in mod expres obligatia contribuabililor persoane impozabile de a solicita inregistrarea in scopuri de TVA, la momente clar stabilite* (dovada fiind sintagma "**trebuie sa solicite inregistrarea** in scopuri de TVA" in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau depasit plafonul de scutire), iar art. 152 alin. (6) din Codul fiscal *prevede si consecinta juridica a nerespectarii acestei obligatii* de catre contribuabili (dreptul organelor fiscale de a pretinde taxa colectata), art. 153 alin. (6) si (7) din Codul fiscal *prevede doar faptul ca organele fiscale vor inregistra persoanele impozabile in scopuri de TVA* fie in urma solicitarii acestora, fie din oficiu (dovada fiind sintagma "**vor inregistra**" utilizata atat in cazul inregistrarii la cerere, cat si in cazul inregistrarii din oficiu).

*3. Referitor la calculul eronat al TVA colectata aferenta perioadei 01.10.2008 – 28.02.2009, respectiv la faptul ca exista facturi dublu inregistrate privind clientul x x SA:*

Cu privire la acest capat de cerere, societatea nu a prezentat documente sau situatii din care sa rezulte un alt mod de calcul al TVA colectata datorata pentru perioada cuprinsa intre data la care avea obligatia de a se inregistra ca platitoare de TVA si data inregistrarii efective. Simpla afirmatie potrivit careia "operatiunile taxabile realizate de subscrisa au fost in cuantum mai mic", nu prezinta relevanta in solutionarea favorabila a cauzei, cata vreme, contrar dispozitiilor art. 206 din Codul de procedura fiscala, republicat, nu este sustinuta cu documente, nefiind dovedita.

De asemenea, din analiza Anexei nr. 20 se constata ca nu exista facturi dublu inregistrate in aceasta perioada, contrar sustinerilor societatii.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, pentru acest capat de cerere, contestatia formulata de SCA "X" urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente.

### **3.3.3 Referitor la TVA colectata in suma de x lei:**

***Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect ca societatea avea obligatia de a colecta TVA in suma de x lei, in conditiile in care astfel cum s-a aratat la pct. 3.2.6 din prezenta decizie, pentru anul 2009, aceasta a inregistrat depasirea limitei legale prevazute cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu protocolul.***

**In fapt**, organele de inspectie fiscala au constatat ca, pentru anul 2009, societatea a depasit limita legala privind deductibilitatea cheltuielilor cu protocolul, motiv pentru care au stabilit ca aceasta datoreaza TVA colectata suplimentar in suma de x lei.

**In drept**, potrivit art. 128 alin. 8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, in vigoare in cursul anului 2009:

“**Art. 128 (8)** Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

(...) **f)** acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.”

Pentru explicitarea prevederilor legale de mai sus a fost emisă Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal care, la pct.11, precizează:

„În sensul art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal:

a) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic **este sub plafonul** în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit **la titlul II al Codului fiscal.**”

Pentru determinarea quantumului cheltuielilor de protocol, potrivit dispozițiilor art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

Codul fiscal:

“**Art. 21 (3)** Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

**a)** cheltuielile de protocol în limita unei **cote de 2%** aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit”.

Trebuie reținut ca dispozițiile art. 21 referitoare la impozitul pe profit sunt echivalente cu prevederile art. 48 din același act normativ, referitoare la impozitul pe venit, aplicabile în cazul societății civile de avocați.

Astfel, potrivit art. 48 din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“**Art. 48 (5)** Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat: (...)

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

**(6)** Baza de calcul se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, pentru acordarea de burse private, cheltuielile de protocol, cotizațiile plătite la asociațiile profesionale.”

Din interpretarea acestor prevederi legale se reține că taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor de protocol este deductibilă numai în situația în care respectivele cheltuieli se încadrează în plafonul în care sunt deductibile la calculul venitului net anual impozabil.

Astfel ca, acordarea de bunuri în mod gratuit, potrivit destinațiilor prevăzute de lege, peste limitele stabilite prin actele normative care instituie acordarea acestora, constituie livrare de bunuri pentru care se colectează taxa pe valoarea adăugată, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată corespunzătoare depășirii.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei motivațiile contestatarii potrivit cărora organele de inspecție fiscală nu au prezentat modul de calcul al TVA



aferenta cheltuielor cu protocolul, cata vreme acesta rezulta in mod clar din analiza Anexelor 13, 30 si 31 ale raportului de inspectie fiscala. Astfel:

- potrivit Anexei 30 – societatea a dedus cheltuielile cu protocolul in suma totala de x lei;

- potrivit Anexei 31 – organele de inspectie fiscala nu au acordat deductibilitatea cheltuielilor cu protocolul in suma de x lei din totalul cheltuielilor cu protocolul de x lei deduse de societate;

- potrivit Anexei 13 – s-a acordat deductibilitate pentru TVA in suma de x lei aferenta cheltuielilor totale cu protocolul deduse de societate (x);

- organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea avea obligatia de a colecta TVA in suma de x lei aferenta depasirilor de cheltuieli cu protocolul peste limita legala admisa ( $x \times 19\% = x$ ).

Nu prezinta relevanta nici argumentul potrivit caruia organele de inspectie fiscala nu au prezentat in detaliu componenta cheltuielilor cu protocolul pentru care nu a fost admisa la deducere TVA aferenta, cata vreme, asa cum s-a retinut si la pct. 3.2.6 din prezenta decizie, depasirile de protocol au fost calculate prin diferenta intre cuantumul cheltuielilor de protocol inregistrate in contabilitate de societate si cuantumul cheltuielilor de protocol deductibile limitat, recalculat, potrivit dispozitiilor legale, de organele de inspectie fiscala.

De altfel, diferentele de cheltuieli de protocol stabilite suplimentar nu sunt rezultatul analizarii de catre organele de inspectie fiscala a tuturor facturilor fiscale, respectiv a incadrarii corecte/incorecte de catre societate a acestor cheltuieli in categoria cheltuielilor cu protocolul, astfel cum sunt definite la pct. 38 din Normele metodologice de aplicare a art. 48 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004 (cheltuielile ocazionate de acordarea unor cadouri, tratatii și mese partenerilor de afaceri, efectuate în scopul afacerii), ci sunt urmare modificarii bazei de calcul pe motiv ca s-a majorat cuantumul cheltuielilor nedeductibile fiscal pentru anul 2009, aceste cheltuieli fiind preluate ca atare din documentele contabile detinute de contestatara.

Trebuie subliniat ca in sustinerea contestatiei societatea nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte un alt mod de calcul al cheltuielilor cu protocolul, respectiv al taxei pe valoarea adaugata aferenta acestor cheltuieli.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea avea obligatia de a colecta TVA in suma de x lei, motiv pentru care, pentru acest capat de cerere, contestatia formulata urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente.

**3.3.4. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de x lei (x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA si x lei = penalitati de intarziere aferente TVA):**

***Cauza supusa solutionarii este daca AFP Sector 3 a stabilit corect suplimentar de plata accesorii in suma totala de x lei prin Decizia de impunere nr. x emisa pentru SCA X, in conditiile in care, pe de-o parte, la pct. 3.3 (3.3.1 – 3.3.3) din prezenta decizie s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA, iar, pe de alta parte, societatea nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte ca organele de inspectie fiscala au calculat eronat accesoriile contestate.***

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa pentru **SCA X**, organele de inspectie fiscala au calculat, pentru perioada 27.01.2009 – 08.02.2013, accesorii aferente TVA in suma de x lei (x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA si x lei = penalitati de intarziere aferente TVA).

**In drept**, potrivit art. 119 si art. x din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

**"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere".**

**"Art. x. - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana 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 intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".**

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. x si art. x<sup>1</sup> din O.G. 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 dobanzi si penalitati de intarziere".**

**"Art. x. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

**(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".**

**"Art. x<sup>1</sup>. - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o **penalitate de intarziere** datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.**

**(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:**

a) **daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;**

b) **daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;**

c) **dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.**

**(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".**

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari/dobanzi si penalitati de întârziere.

Referitor la suma de x lei reprezentand accesorii aferente diferentelor de TVA stabilite suplimentar de plata, individualizate prin Decizia de impunere nr. x, se retine ca stabilirea de majorari/dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA, in sarcina societatii reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Totodata, din analiza Anexelor 21 si 22 ale raportului de inspectie fiscala se constata ca pe intreaga perioada pentru care au fost calculate accesorii (27.01.2009 – 08.02.2013), societatea a inregistrat numai diferente de TVA de plata.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele contestatarei, deoarece in sarcina sa a fost retinut debitul de natura TVA in suma de x lei (a se vedea pct. 3.3.1 – 3.3.3 din prezenta decizie), iar prin contestatie nu se prezinta argumente privind modul de calcul al accesoriilor si nici documente sau situatii din care sa rezulte ca au fost calculate eronat.

De altfel, contrar motivatiei societatii, organele fiscale au dreptul sa inregistreze, din oficiu, in scopuri de taxa, persoanele impozabile care sunt obligate sa solicite inregistrarea si nu solicita acest lucru, iar **acest drept poate fi exercitat** numai in momentul in care se constata acest lucru **in cadrul perioadei generale de prescriptie fiscala, fara ca legea fiscala sa prevada in mod specific ca inregistrarea din oficiu reprezinta o obligatie a organelor fiscale ce trebuie indeplinita intr-un termen anume**, a carei nerespectare ar atrage consecinte de natura juridica care sa profite persoanelor impozabile care nu si-au indeplinit ori si-au indeplinit cu intarziere obligatiile prevazute de lege.

Prin urmare, rezulta ca societatea datoreaza accesorii in suma totala de 55.159 lei (x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA si x lei = penalitati de intarziere aferente TVA), conform principiului de drept “accesorium sequitur principale”.

Tinand cont de cele prezentate la pct. 3.3 (3.3.1 – 3.3.4) din prezenta decizie, urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente, contestatia formulata de **SCA X** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei = TVA stabilita suplimentar de plata;
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei = penalitati de intarziere aferente TVA.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul Ordinul nr. 713/2004, Jurisprudenta CEJ, art. 225, art. 230, art. 231, art. 236 si art. 237 din Statutul profesiei de avocat, art. 46 din Lg nr 51/1995, art. 7 alin. 1 pct 5, art. 11, art. 48, art. 86, art. 134<sup>1</sup>, art. 145, art. 146, art. 152, art. 153, art. 154, art. 156<sup>2</sup>, art. 157, art. 128 alin. 8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pct. 38, 62, 66 din HG nr. 44/2004, pct. 2.5 din OPANAF nr. 450/2013, art. 101, art. 102, art. 104, art. 109, art. 119, art. x, art. x<sup>1</sup>, art. 206 alin. (1), art. 213, art. 216 (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

**DECIDE**

Respinge contestatia formulata impotriva urmatoarelor decizii de impunere emise de AFP Sector 3:

1. Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa pentru **SCA X**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei = TVA stabilita suplimentar de plata;
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei = penalitati de intarziere aferente TVA.

2. – Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa pentru domnul **X**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

Pentru anul 2008:

- (-) x lei = diferenta de impozit pe venit (in minus);

Pentru anul 2009:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- x lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2010:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- x lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit.

3. – Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa pentru doamna **X**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

Pentru anul 2008:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- x lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2009:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- x lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2010:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- x lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit.

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