

DECIZIA NR. ... din2006

privind modul de soluționare a contestației formulate de Cabinet, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea .

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice Rm.Vâlcea, asupra contestației formulate de Cabinet ... din Rm.Vâlcea, înregistrată la aceasta sub același număr.

Obiectul contestației îl reprezintă :

- măsura de neacordare a deductibilității cheltuielilor în sumă de ... lei RON aferente anului 2005 stabilită prin raportul de inspecție fiscală încheiat la data de2006 și respectiv prin Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit privind venitul din activități independente pe anul 2006;
- lei RON bază impozabilă stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligații fiscale suplimentare aferente anului 2003;
- ... lei RON bază impozabilă stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligații fiscale suplimentare aferente anului 2004;
- ... lei RON obligații în contul impozitului pe venit datorat pe anul 2003, stabilite prin Decizia de impunere anuală.

Actele administrative susmenționate au fost comunicate petentei la data de**03.2006**, conform confirmării de primire existentă în copie la dosarul contestației.

Petenta a respectat termenul legal de 30 zile prevăzut de art.177 alin.1 și condițiile prevăzute la art.176 din Codul de procedură fiscală aprobat de OG 92/2003 republicat la data de 26.09.2005.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.175 alin.(1); art.176; art.177 alin.1 și art.179 alin.1 lit.a din Codul de procedură fiscală aprobat de OG 92/2003 rep. la data de 26.09.2005, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de Cabinet

Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:

A. Petenta susține că nu este de acord cu obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organele de control urmare inspecției fiscale rezultate datorită neacordării deductibilității unor cheltuieli.

Petenta arată că organele de control în mod greșit nu au acordat drept de deducere unor cheltuieli constând în c/v energie electrică pentru anii 2003 și 2004, pe motivul că facturile sunt emise pe numele unei alte persoane decât cea prevăzută în contractul de comodat, menționând că de fapt comodantul este codevălmaș cu titularul contractului de furnizare a energiei electrice, cei doi fiind soț și soție.

Petenta menționează că neacordarea deductibilității pentru cheltuielile reprezentând c/v bunuri electrocasnice este de asemenea greșită întrucât acestea servesc la dotarea și funcționarea cabinetului, precum și neacordarea deductibilității cheltuielilor reprezentând c/v

fereastră termopan achiziționată în vederea reducerii cheltuielilor de întreținere, izolării fonice și termice, îmbunătățirea calității muncii.

Totodată, petenta arată că pentru anul 2005 organele de control în mod nejustificat au respins la deductibilitate cheltuielile reprezentând c/v taxă de master și c/v televizor achiziționat în numele Cabinetului de avocatură.

B. Din deciziile de impunere contestate și raportul de inspecție fiscală întocmit la data de2006, anexa la acestea, rezultă următoarele :

Pentru anul 2003, organele de control au constatat venituri evidențiate de petentă în sumă totală de ... lei RON (față de ... lei RON declarate prin declarația specială din ...2004) și respectiv cheltuieli totale în sumă de ... lei RON (față de ... lei RON, declarate prin declarația specială din2004) precum și deducerea eronată pe cheltuieli a sumei de lei RON reprezentând: ... lei RON energie electrică; ... lei RON c/v combină frigorifică; lei RON c/v radio casetofon și filtru de cafea; lei RON c/v aragaz.

Drept urmare, organele de control au diminuat cheltuielile evidențiate de cabinetul avocațial cu suma de ... lei RON, stabilind un venit net pentru anul 2003 în sumă de lei RON .

Prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare pentru anul 2003 a fost stabilită o bază impozabilă suplimentară în sumă de ... lei RON (... lei RON venit net constatat - lei RON venit net declarat prin declarația specială). În baza constatărilor efectuate de organele de control, a fost emisă și Decizia de impunere anuală pentru anul 2003, stabilindu-se obligații în contul impozitului datorat pe anul 2003, în sumă de ... lei RON.

Pentru anul 2004, organele de control au constatat venituri evidențiate și declarate în sumă totală de ... lei RON și cheltuieli totale evidențiate și declarate în sumă de lei RON precum și deducerea eronată pe cheltuieli a sumei de ... lei RON reprezentând: ... lei RON cheltuieli cu energia electrică și ... lei RON c/v fereastră termopan.

Drept urmare organele de control au diminuat cheltuielile cu suma de ... lei RON, stabilind un venit net pentru anul 2004 în sumă de ... lei RON

Prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare pentru anul 2004 a fost stabilită o bază impozabilă suplimentară în sumă de ... lei RON (... lei RON venit net constatat - ... lei RON venit net declarat).

Pentru anul 2005, organele de control au constatat venituri evidențiate de petentă, în sumă totală de lei RON și cheltuieli totale evidențiate în sumă de ... lei RON precum și deducerea eronată a sumei de lei RON reprezentând : ... lei RON taxă master și ... lei RON c/v televizor.

Drept urmare organele de control au diminuat cheltuielile cu suma de ... lei RON, stabilind un venit net pentru anul 2005 în sumă de ... lei RON .

În baza constatărilor astfel efectuate a fost stabilit un impozit pe venit anticipat pe anul 2006 în sumă de ... lei RON, împărțit în patru tranșe trimestriale, prin decizia de plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2006.

II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă controlului, se rețin următoarele :

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă obligațiile fiscale stabilite prin deciziile de impunere referitoare la bazele de impunere aferente anilor 2003 și 2004, prin decizia de impunere anuală pentru anul 2003 și respectiv decizia de impunere pentru plăți anticipate, sunt legal stabilite de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Rm.Vâlcea.

1.a. Referitor la suma de ... lei RON baza impozabilă suplimentară aferentă anului 2003, stabilită prin Decizia de impunere și diferența de impozit corespunzător acesteia în sumă de ... lei RON stabilită prin Decizia de impunere anuală

În fapt, la data de12.2002 petenta a încheiat un contract de comodat cu numita X, înregistrat la AFP Rm. Vâlcea, prin care a primit spre folosință gratuită o garsonieră în vederea desfășurării activității, cu condiția / obligația să folosească imobilul ca un bun

proprietar, să nu schimbe destinația acestuia, să suporte în întregime cheltuielile de întreținere, gaze, curent electric, apă rece și caldă, telefon, cablu TV, radio .

Contractul a fost încheiat pe o perioadă de trei ani , în scopul îndeplinirii obiectului de activitate al cabinetului.

Pentru anul 2003, prin declarația specială nr...../2004, existentă în copie la dosarul cauzei, petenta a declarat la AFP Rm.Vâlcea un venit brut în sumă de lei RON, cheltuieli deductibile în sumă de lei RON și **un venit net în sumă de lei RON (rezultat din formula venit brut - cheltuieli)**.

Potrivit datelor evidențiate în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți, contribuabilul a realizat venituri în sumă de lei RON și cheltuieli deductibile în sumă de lei RON. Din cheltuielile considerate deductibile la calculul venitului impozabil, înregistrate în evidența contabilă, ... lei RON reprezintă c/v energie electrică conform facturilor emise de SC Electrica SA - suc. Rm.Vâlcea existente în copie la dosarul cauzei și lei RON obiecte de inventar constând într-o combină frigorifică, conform facturii emise de SC A SRL din Rm Vâlcea în valoare de ... lei RON, un radio casetofon și un filtru de cafea în valoare de ... lei RON achiziționate de la aceeași firmă cu factura nr.... și un aragaz achiziționat de la SC B SRL din Rm Vâlcea cu factura nr. ... în valoare de ... lei RON.

Pentru cheltuielile anterior menționate, în sumă de lei RON, organele de control nu au acordat drept de deducere pe motivul că nu sunt aferente realizării veniturilor, nu au fost prezentate documente justificative sau acestea nu sunt emise pentru/pe numele comodantului.

A rezultat astfel o bază impozabilă stabilită suplimentar în sumă de ... lei RON calculată conform formulei : venit net constatat în sumă de ... lei RON .

La calculul obligațiilor stabilite în contul impozitului anual din Decizia de impunere anuală pe anul 2003, organele de impunere au luat în calcul ca venit net suma de lei RON care provine din scăderea din veniturile totale constatate de organele de control a cheltuielilor totale constatate de acestea .

În drept, art. 10 din OG 7/2001 privind impozitul pe venit, aplicabilă veniturilor realizate în anul 2003, precizează:" (1) În vederea determinării venitului net ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplică următoarele reguli:

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

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

c) cheltuielile recunoscute ca deductibile sunt cele aferente venitului, în limitele prevăzute de legislația în vigoare, după caz. [...]"

Art. 16 din același act normativ mai sus menționat arată cum se determină venitul net din activități independente, iar în Normele Metodologice de aplicare a acestui articol se arată care sunt cheltuielile admise la deducere, astfel:

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

(2) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile.[...]"

Normele metodologice de aplicare a art.16, din OG7/2001, aprobate de HG 54/2003, la pct.2 precizează:" 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 regulilor prevăzute în normele metodologice de aplicare a art.10 din ordonanță.

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

a) să fie efectuate în interesul 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 . [...] " .

Din coroborarea textelor de lege anterior menționate rezultă că pentru a fi deductibile cheltuielile efectuate de contribuabilii persoane fizice autorizate, trebuie să fie aferente veniturilor realizate și să fie efectuate numai în interesul activității.

Petenta a efectuat în anul 2003 cheltuieli constând în achiziționarea de produse electrocasnice în sumă de lei RON, care justifică bunul mers al activității desfășurate de petentă și respectiv realizării de venituri.

În consecință, organele de soluționare apreciază că în mod eronat organele de control au considerat că aceste cheltuieli în sumă de ... lei RON nu sunt aferente venitului realizat de petentă în anul 2003 și nu au fost efectuate în interesul realizării obiectului său de activate, contestația pentru acest capăt de cerere apărând ca întemeiată.

În ceea ce privește suma de ... lei RON reprezentând cheltuieli ce constau în achitarea c/v energiei electrice, conform facturilor emise de SC Electrica SA - suc. Rm.Vâlcea, se rețin următoarele:

În fapt, la baza înregistrării cheltuielilor cu energia electrică a stat contractul de comodat existent în copie la dosarul cauzei, încheiat cu o persoană fizică.

În drept, **contractul de comodat** (de împrumut de folosință) este reglementat de art. 1560 -1575 Cod civil, care îl definește ca o convenție prin care una din părți, numită comodant, transmite în folosința temporară și gratuită altei persoane, numită comodatar, un bun determinat, cu obligația acestuia din urmă de a-l înapoia în individualitatea sa.

Unul din caracterele juridice ale contractului de comodat este acela că acest tip de contract este un contract real cu titlu GRATUIT, iar comodatarul are obligația să se îngrijească, ca un bun proprietar, de conservarea lucrului împrumutat și să suporte toate cheltuielile de folosință al bunului imobil respectiv: cheltuieli de întreținere, energie electrică și termică, abonament telefon, reparații precum și orice alte cheltuieli rezultate din folosirea imobilului.

Din clauzele contractului de comodat înregistrat la AFP Rm. Valcea existent în copie la dosarul cauzei, rezultă fără echivoc că petenta avea obligația suportării tuturor cheltuielilor pentru întreținerea și utilizarea imobilului.

Așa fiind, susținerea organelor de control potrivit căreia petenta nu a prezentat documente justificative a cheltuielii în cauză efectuate, apare ca nesusținută întrucât la dosarul contestației există copii de pe facturile și chitanțele cu care acestea au fost achitate.

Mai mult decât atât, apare ca neântemeiat motivul organelor de control de a nu acorda drept de deducere acestor cheltuieli pe considerentul că documentele sunt emise pentru soțul titularului de contract de comodat ce are calitate de comodant, întrucât potrivit art. 30 din Codul Familiei " Bunurile dobândite în timpul căsătoriei, de oricare dintre soți, sunt, de la data dobândirii lor, bunuri comune ale soților. Orice convenție contrară este nulă. **Calitatea de bun comun nu trebuie să fie dovedită.**"

Totodată, art. 35 din același act normativ menționează că " Soții administrează și folosesc împreună bunurile comune și dispun tot astfel de ele. Oricare dintre soți, exercitând singur aceste drepturi este socotit că are și consimțământul celuilalt soț. Cu toate acestea, nici unul dintre soți nu poate înstrăina și nici nu poate greva un teren sau o construcție ce face parte din bunurile comune, dacă nu are consimțământul celuilalt soț."

Astfel, se reține că X pe lângă calitatea de comodant are și calitatea de codevălmaș în raport cu soțul ei în calitate de titular al contractului de furnizare energie electrică care a stat la baza emiterii facturilor în cauză.

În consecință, față de cele arătate mai sus se reține că în mod eronat organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile reprezentând c/v energie electrică întrucât nu corespund contractului de comodat încheiat, contestația petentei și la acest capăt de cerere fiind întemeiată.

ÎN CONCLUZIE, având în vedere considerentele reținute anterior rezultă că, cheltuielile avute în vedere de organele de control la stabilirea bazei impozabile suplimentare pe anul 2003 prin Decizia de impunere, respectiv ... lei RON reprezentând c/v produse electrocasnice necesare utilării cabinetului în vederea desfașurării activității și c/v energie electrică, sunt deductibile la calculul venitului net impozabil .

Față de cele de mai sus, organele de soluționare a contestației rețin ca eronat calculată baza impozabilă stabilită suplimentar pe anul 2003 prin Decizia de impunere ceea ce impune anularea acesteia cu aplicarea prevederilor art.186, alin.1 și 2 din OG 92/2003 rep. privind Codul de procedură fiscală care precizează :

" (1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat. "

Ca o consecință a celor de mai sus și având în vedere dispozițiile art. 174 alin. (3) din OG 92/2003 rep. privind Codul de procedură fiscală care precizează că : **"Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună."** organele de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității debitului suplimentar stabilit prin **Decizia de impunere anuală pe anul 2003.**

Drept urmare organele de soluționare se vor pronunța în consecință, cu aplicarea dispozițiilor art.186, alin.3 din OG 92/2003 rep. privind Codul de procedură fiscală care precizează " Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare."

b. Referitor la suma de lei RON stabilită prin Decizia de impunere privind baza impozabilă suplimentară aferentă anului 2004,

În fapt, în anul 2004 petenta a declarat la AFP Rm.Vâlcea un venit brut în sumă de ... lei RON, cheltuieli deductibile în sumă de lei RON și un venit net în sumă de ... lei RON (rezultat din formula venit brut - cheltuieli deductibile).

Tot în anul 2004, în baza contractului de comodat încheiat de petentă în anul 2002, petenta a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli pe care le-a considerat deductibile la calculul venitului impozabil în sumă de lei RON constând în :

- ... lei RON c/v energie electrică conform facturilor emise în anul 2004 de SC Electrica SA - sucursala Rm.Vâlcea existente la dosarul cauzei;

- ... lei RON c/v fereastră termopan achiziționată cu factura nr...../2004 de la SC O SRL din Rm Vâlcea.

Pentru aceste cheltuieli anterior menționate, organele de control nu au acordat drept de deducere pe motivul că nu sunt aferente realizării veniturilor și nu au fost prezentate documente justificative sau pentru că acestea nu au fost emise pentru/pe numele comodantului.

Drept urmare, cheltuielile deductibile au fost diminuate cu suma de lei RON, și față de venitul brut în sumă de lei RON și respectiv cheltuielile deductibile în sumă de lei RON , a rezultat un venit net în sumă de lei RON.

A rezultat astfel o bază impozabilă stabilită suplimentar în sumă de lei RON calculată conform formulei : venit net constatat în sumă de lei RON - venit net declarat în sumă de lei RON.

În drept, art 49 alin.1, 5 lit.i) , 6 și 7 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal aplicabil în anul 2004, prevede:" (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 (referitoare la venitul net din drepturile de proprietate intelectuală) [...]

(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;

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

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

a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale; [...]"

Potrivit Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003, aprobate prin HG 44/2004, la pct.53 și 54 se arată care sunt cheltuielile admise ca deductibile, astfel :

“ 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.

54. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- cheltuielile cu achiziționarea de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar și mărfuri;[...]

- **cheltuielile cu energia și apa;**

- cheltuieli de natură salarială;

- cheltuielile cu pregătirea profesională pentru contribuabili și salariații lor;

- **cheltuielile cu funcționarea și întreținerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii;**

- **alte cheltuieli efectuate pentru realizarea veniturilor.”**

Din actele normative mai sus menționate rezultă că și în anul 2004, pentru a fi deductibile cheltuielile efectuate de contribuabilii persoane fizice autorizate, trebuie să fie efectuate numai în interesul activității, iar sumele reprezentând c/v bunurilor utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale nu sunt cheltuieli aferente venitului și nu sunt deductibile.

Având în vedere cele de mai sus, actele și documentele existente la dosarul cauzei rezultă că în anul 2004 petenta a efectuat cheltuieli de modernizare a imobilului pentru care încheiase contract de comodat, având în vedere că, lucrările de tâmplărie PVC efectuate au ca efect sporirea gradului de confort și ambient al sediului cabinetului, petenta nesuștinând contrariul. Astfel în contestația formulată petenta nu face nici o referire la stadiul vechii tâmplării, nesuștinând ca s-ar fi impus în vreun fel această înlocuire, ci doar că potrivit legii are dreptul să-și deducă cheltuiala cu aceasta.

Organele de soluționare rețin astfel că achiziționarea unei ferestre termopan în valoare de.... lei RON nu se justifică, petenta nedemonstrând că tamplăria avută înainte necesita înlocuirea, iar cheltuiala efectuată apare sub aspectul unei cheltuieli voluptorii de sporire a gradului de confort .

Mai mult decât atât, conform contractului de comodat existent la dosarul cauzei, petenta avea obligația de a întreține spațiul încredințat spre folosință de a suporta cheltuielile de întreținere (gaze, apă rece și caldă, cablu TV, radio) dar nu și obligația modernizării acestuia.

Totodată contractele de comodat nu se încadrează în dispozițiile legale ale HG 1234/2004 pentru aprobarea procedurii privind deducerea din venitul anual global a cheltuielilor pentru reabilitarea locuinței de domiciliu, destinate reducerii pierderilor de căldură în scopul îmbunătățirii confortului termic, deducerile pentru astfel de cheltuieli acordându-se numai proprietarilor spațiului supus reabilitării, în baza unei documentații expres prevăzută de actul normativ anterior menționat și cu condiția ca acesta să fie locuință de domiciliu.

În drept, art. 5 din HG 1234/2004 precizează : ” Deducerea reprezentând cheltuielile pentru reabilitarea termică a locuinței se acordă persoanei fizice care o deține în proprietate, pe baza documentelor justificative prevăzute la art. 4, astfel:

- a) pentru locuința deținută de o singură persoană, deducerea se acordă proprietarului;

b) dacă locuința este deținută în comun, deducerea se acordă fiecărui coproprietar contribuabil.”

Rezultă astfel, că petenta a inclus în mod eronat pe cheltuieli deductibile suma totală de lei RON lei ce reprezintă c/v fereastră termopan care nu justifică condițiile/clauzele contractului de comodat existent la dosarul contestației și nu îndeplinește nici condițiile impuse de HG 1234/2004, contestația petentei pentru acest capăt de cerere apărând ca neantemeiată.

În ceea ce privește suma de lei RON reprezentând cheltuieli ce constau în achitarea c/v energiei electrice, conform facturilor emise de SC Electrica SA - suc. Rm.Vâlcea, existente în copie la dosarul contestației, potrivit considerentelor reținute anterior la punctul 1.a) referitoare la suma de suma de lei RON achitată cu același titlu, în baza contractului de comodat existent în copie la dosarul cauzei, contestația formulată pentru acest capăt de cerere este întemeiată.

ÎN CONCLUZIE, având în vedere considerentele reținute anterior rezultă că o parte din cheltuielile avute în vedere de organele de control la stabilirea bazei impozabile suplimentare pe anul 2004 prin Decizia de impunere, respectiv lei RON reprezentând c/v energie electrică sunt deductibile la calculul venitului net impozabil .

Față de cele de mai sus, organele de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității bazei impozabile stabilite suplimentar pe anul 2004 prin Decizia de impunere, ceea ce impune desființarea acesteia și refacerea ei în conformitate cu considerentele reținute în cuprinsul deciziei astfel pronunțate cu aplicarea prevederilor art.186, alin.3 din OG 92/2003 rep. privind Codul de procedură fiscală care precizează : " Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare. "

2. Referitor la măsura neacordării deductibilității cheltuielilor în sumă de ... lei RON pe anul 2005 și respectiv Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2006 :

În fapt, petenta a înregistrat în anul 2005, în evidența contabilă, cheltuieli pe care le-a considerat deductibile la calculul venitului impozabil în sumă de ... lei RON constând în :

- ... lei RON c/v taxă master conform chitanțelor emise de Universitatea din Craiova, existente la dosarul cauzei, și

- ... lei RON c/v televizor color achiziționat cu factura de la SC U SRL potrivit facturii fiscale existente în copie la dosarul cauzei, neștampilată.

Pentru aceste cheltuieli, prin raportul de inspecție fiscală încheiat în 2006, organele de control nu au acordat drept de deducere pe motivul că nu sunt aferente realizării veniturilor.

Totodată, pentru aceste cheltuieli considerate nedeductibile de organele de control nu s-a emis o decizie de impunere privind obligații fiscale suplimentare aferente anului 2005, sau o decizie de impunere privind stabilirea suplimentară a unei baze impozabile.

În baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală în 2006, referitoare la veniturile și cheltuielile realizate/ efectuate de petentă în anul fiscal 2005, Administrația Finanțelor Publice a municipiului Rm.Vâlcea a emis Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit privind activitățile independente pe anul 2006

În drept, art.108 alin.3 din OG 92/2003 rep. privind Codul de procedură fiscală precizează:" (3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii."

Art. 83 alin.1 din același act normativ, prevede :“ Impozitele , taxele , contribuțiile și alte sume datorate bugetului i general consolidat se stabilesc astfel :

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

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

Art. 86 din același act normativ prevede :

"Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrativ fiscale:

[...] b) deciziile referitoare la bazele de impunere; [...]

Art.107 alin.1 și 2 același act normativ mai sus menționat prevede: " (1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere **faptic și legal**.

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

De asemenea, potrivit art.179 alin.1 lit a din același act normativ anterior menționat:"

(1) Contestațiile formulate împotriva **deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere**, precum și a **titlurilor de creanță** privind datoria vamală se soluționează după cum urmează :

a) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe , contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora al căror quantum este sub 500.000 lei RON, se soluționează de către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatorii au domiciliul fiscal sau, după caz , de către organul fiscal stabilit la art.33 alin.3 [...]."

Din coroborarea textelor de lege sus citate, se reține că impozitele, taxele și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și este susceptibilă de a fi contestată, la baza acesteia stând raportul de inspecție fiscală.

Totodată, organele de inspecție nu au competența de a stabili obligații bugetare prin raport de inspecție fiscală, acesta neavând calitatea de act administrativ fiscal fiind un act premergător emiterii deciziei de impunere, o anexă la aceasta și pe cale de consecință nu este susceptibil de a fi contestat.

Potrivit dispozițiilor art.89 alin.(1) din Codul fiscal, în situația dată, termenul de depunere al Declarației de venit global pe anul 2005 și respectiv declarația specială, nu expirase până la data încheierii raportului de inspecție fiscală.

Totodată, potrivit art.88 alin.(5) din același act normativ " Pentru stabilirea plăților anticipate, organul fiscal va lua ca bază de calcul venitul anual estimat, în toate situațiile în care a fost depusă o declarație privind venitul estimat pentru anul curent sau venitul din declarația specială pentru anul fiscal precedent, după caz. [...]"

Astfel, **în raport de dispozițiile art. 107 coroborate cu dispozițiile art. 86, mai sus citate, organele de inspecție fiscală au obligația de a emite decizia referitoare la baza de impunere aferentă anului 2005**, care reprezintă titlu de creanță susceptibil de a fi contestat pe cale administrativă. La emiterea acesteia se vor avea în vedere și declarațiile speciale de venit depuse de petentă pentru anul 2005, precum și susținerile acesteia la acest capăt de cerere în raport cu actele normative în vigoare invocate în considerentele de la punctul 1.b. din prezenta decizie.

În consecință, având în vedere prevederile art. 183 alin.5 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se specifică : " 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 ", nu se va mai proceda la analiza pe fond a acestui capăt de cerere, urmând ca măsura de neacordare a cheltuielilor în sumă de lei RON, aferente anului 2005, dispusă prin raportul de inspecție fiscală să fie reanalizată în vederea emiterii deciziilor de impunere, potrivit procedurii stipulate de Codul fiscal și Codul de procedură fiscală.

Ca o consecință a celor reținute mai sus, referitor la Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit, privind venitul din activități independente pe anul 2006, în speță sunt aplicabile dispozițiile prevăzute la pct.12.6 și pct.12.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep. aprobate de Ordinul 519/2005 prin care se precizează :

"12.6 În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, **în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.**

12.7 Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor."

Așa fiind și având în vedere și dispozițiile art. 174 alin. (3) din OG 92/2003 rep. privind Codul de procedură fiscală care precizează că : **“Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.”** organele de soluționare a contestației apreciază că numai este oportun să se pronunțe în considerente și asupra legalității Deciziei de impunere pentru plăți anticipate aferentă anului 2006, întrucât prin soluția ce urmează a se pronunța în cauză, considerentele reținute anterior, au prioritate.

Asupra contestației formulate de petentă, serviciul juridic din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Vâlcea, prin adresa existente la dosarul cauzei, opiniază în același sens.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art.179 alin.(1) lit.a), art.181 și art.186 alin.3 din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep.la 26.09.2005 se :

DECIDE

Art.1 Admiterea contestației formulate de **Cabinet**, în ceea ce privește baza de impunere stabilită suplimentar pe anul 2003 și anularea Deciziei de impunere referitoare la aceasta.

Art.2 Desființarea Deciziei de impunere referitoare la baza de impunere stabilite suplimentar pe anul 2004 , a Deciziei de impunere anuală pe anul 2003, a Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pentru anul 2006 și a raportului de inspecție fiscală încheiat la data de2006, anexă la acestea, întocmite pentru **Cabinet** de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Rm.Vâlcea și refacerea acestora în conformitate cu considerentele reținute în cuprinsul deciziei astfel pronunțate.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată în termen de 180 de zile la Tribunalul Vâlcea.

D IRECTOR EXECUTIV,