

## **DECIZIA nr. 113/2008**

privind solutionarea contestatiei formulata de  
domnul **X**, inregistrata la  
D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul de Solutionare a Contestatiilor a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice Sector 4, cu adresele nr. x, nr. x si nr. x, inregistrate la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x, nr. x si nr. x, asupra contestatiei formulata de domnul **X**, cu domiciliul in x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 4 sub nr. x, completata prin adresele inregistrate la DGFP-MB sub nr. x si sub nr. x, il constituie:

- Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit, pentru anul **2001**: o diferenta de impozit pe venitul net anual in plus in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei;

- Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit, pentru anul **2002**: o diferenta de impozit pe venitul net anual in plus in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei;

- Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit, pentru anul **2003**: o diferenta de impozit pe venitul net anual in plus in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei;

- Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit, pentru anul **2004**: o diferenta de impozit pe venitul net anual in minus in suma de x lei;

- Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit, pentru anul **2005**: o diferenta de impozit pe venitul net anual in minus in suma de x lei.

Deciziile de impunere contestate, comunicate petentului in data de **12.10.2007**, au fost emise de organele de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 4, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin.(1), 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 se pronunte asupra contestatiei formulata de domnul **X**.

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

**I.** In sustinerea contestatiei, contribuabilul aduce urmatoarele argumente:

Organul de inspectie fiscala a incalcat prevederile art. 9 alin. (1), art. 43 alin. (2) lit. e) si f), art. 98 alin. (3) teza I si art. 107 din Codul de procedura fiscala.

De asemenea, sunt incalcate si prevederile pct. 4.2 si 4.3 din OMEF nr. 149/2007.

Cerinta privind mentionarea detaliata a motivelor de fapt si de drept nu este indeplinita de deciziile de impunere contestate, ceea ce atrage nulitatea actelor administrative fiscale.

***Referitor la anul 2001:***

Contestatarul invoca prescriptia dreptului organului de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale pentru anul 2001. Potrivit prevederilor art. 89 din Codul de procedura fiscala, republicat, termenul de prescriptie a inceput sa curga la data de 1 ianuarie 2002 si s-a implinit la data de 31.12.2006, motiv pentru care organul fiscal ar fi trebuit sa inceteze procedura de emitere a titlului de creanta.

In ceea ce priveste cheltuielile nedeductibile, in raportul de inspectie fiscala, constatările sunt sumare si neclare din punct de vedere faptic si legal:

- x lei - rate imobil sediu - organul fiscal a invocat dispozitiile OG nr. 7/2001, in conditiile in care acestea au intrat in vigoare incepand cu data de 01.01.2002.

Potentul contesta modul de calcul al amortizarii imobilului in care se afla sediul cabinetului, in sensul ca organul fiscal a mentinut pentru calculul amortizarii durata normala de functionare prevazuta de vechiul catalog (50 ani) si dupa intrarea in vigoare a HG nr. 2139/2004, care prevede o durata normala de functionare cuprinsa intre 40 si 60 ani.

- x lei - cheltuieli de deplasare - dispozitiile HG nr. 543/1995 invocate de organul fiscal au fost abrogate si se refera la drepturile banesti ale salariatilor institutiilor publice si regiilor autonome si nu ale salariatilor din cadrul unui cabinet individual de avocatura; cheltuiala a fost efectuata in scopul realizarii veniturilor.

- x lei - rest plata sediu situat in sectorul 3, instrainat in anul 1999 - plata reprezinta un rest din pretul imobilului situat in x, in care si-a desfasurat activitatea cabinetul in perioada 1996 - 1999.

Pretul obtinut din vanzarea acestui apartament a constituit parte din pretul platit pentru noul imobil situat in x.

Intrucat a fost in imposibilitatea de a mai achita vanzatorilor restul de pret datorat pentru apartamentul nr. x pana la data de 01.08.1999, a convenit cu acestia prelungirea duratei de plata a pretului pana in anul 2001.

- x lei - mijloace fixe deduse integral - potrivit facturilor x nr. x, in suma de x lei si nr. x, in suma de x lei, contribuabilul a achizitionat piese de schimb si componente pentru repararea, intretinerea si marirea vitezei de functionare a calculatoarelor cabinetului.

Organul fiscal nu a justificat de ce a dat o alta calificare bunurilor achizitionate si de ce a luat in calcul la valoarea nedeductibila suma reprezentand TVA.

Diferenta pana la valoarea de x lei nu a putut fi identificata.

***Referitor la anul 2002:***

- x lei - reparatii auto - prin stabilirea nedeductibilitatii acestei cheltuieli, organul de inspectie fiscala a ajuns la o dubla impozitare a aceleiasi operatiuni.

- x lei - cheltuieli de sponsorizare - suma retinuta de organele de inspectie fiscala este gresita; se impune recalcularea sumelor cheltuite pentru sponsorizare.

- x lei - cheltuieli de protocol - suma retinuta de organele de inspectie fiscala este gresita; se impune recalcularea sumelor cheltuite pentru protocol.

- x lei - obiecte sanitare si x lei - felinar - este vorba de obiecte de inventar necesare desfasurarii activitatii producatoare de venituri.

Potentul precizeaza ca "imobilul in discutie este utilizat exclusiv ca sediu al cabinetului de avocatura, neintrand in discutie utilizarea acestor obiecte de inventar in interes personal."

***Referitor la anul 2003:***

- x lei - curs limba engleza - este vorba de un curs de limba engleza platit pentru un avocat colaborator din cadrul cabinetului, care, pentru realizarea serviciilor de asistenta juridica prevazute in contract trebuia sa utilizeze cunostinte de limba engleza.

Potrivit contractelor de colaborare incheiate cu avocatii colaboratori, cabinetul se obliga sa le asigure si conditii de imbunatatire a pregatirii profesionale de specialitate, prin plata unor cursuri, inclusiv de limbi straine.

- x lei - leasing - cheltuiala este deductibila integral avand in vedere ca este vorba de un leasing operational cu privire la un autoturism x.

- x lei - cheltuieli de sponsorizare - suma retinuta de organele de inspectie fiscala este gresita; se impune recalcularea sumelor cheltuite pentru sponsorizare.

- x lei - cheltuieli de protocol - suma retinuta de organele de inspectie fiscala este gresita; se impune recalcularea sumelor cheltuite pentru protocol.

- x lei - obiecte de inventar - nu sunt individualizate bunurile respective.

Cabinetul se obliga sa asigure avocatii colaboratori conditii minimale de lucru printre care: incalzire proprie, aer conditionat, cuptor cu microunde, prajitor de paine, storcator de fructe, filtru de cafea, sandwichmaker, etc.

- x lei - mijloace fixe, respectiv:

- x lei - program calculator (factura x nr. x) - este in realitate un calculator laptop si in mod corect organul de inspectie fiscala l-a apreciat ca fiind un mijloc fix si nu a dedus integral cheltuiala, aplicand amortizarea prevazuta de lege.

- x lei si x lei - calculator - sunt in realitate componente si piese de calculator, apreciate gresit de organul de inspectie fiscala ca fiind amortizabile.

#### ***Referitor la anul 2004:***

- x lei - utilitati sediu (TVA);

- x lei - reviste abonament internet (TVA);

- x lei - piese auto (TVA);

- x lei - cheltuieli de protocol.

Organul de inspectie fiscala nu a identificat bunurile sau serviciile cu privire la care cheltuielile sunt apreciate ca nedeductibile si nici facturile aferente.

Cu privire la cheltuielile de protocol, suma retinuta de organele de inspectie fiscala este gresita; se impune recalcularea cheltuielilor de protocol.

#### ***Referitor la anul 2005:***

- x lei - obiecte de inventar;

- x lei - TVA.

Nici din raportul de inspectie fiscala, nici din anexa 23 nu reiese care este obiectul de inventar aferent sumei de x lei si care este bunul/serviciul aferent sumei de x lei (TVA) si de ce aceste sume nu sunt deductibile; nu se precizeaza care sunt facturile cu care au fost cumparate.

#### ***Referitor la obligatiile fiscale accesorii:***

Deciziile sunt nule si inopozabile, deoarece nu arata temeiul de fapt si de drept pentru care au fost calculate majorarile de intarziere si nici modul in care au fost calculate.

Diferentele de impozit pe venit determinate prin actele administrative fiscale contestate sunt rezultatul, in cea mai mare parte a unei retratari contabile a operatiunilor cabinetului.

In cazul petentului nu este vorba de un prejudiciu adus bugetului de stat, astfel ca nu poate fi vorba de aplicarea vreunei sanctiuni.

In concluzie, petentul solicita constatarea nulitatii absolute si anulara totala a tuturor deciziilor de impunere contestate, exonerarea de plata sumelor inscrise in aceste decizii si anulara partiala a raportului de inspectie fiscala incheiat la data de 18.05.2007.

**II.** In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 4 au fost emise Deciziile de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru **anii 2001 - 2003** nr. x, nr. x si nr. x, prin care s-au stabilit diferente de impozit pe venitul net anual **in plus** in suma totala de x lei si majorari de intarziere aferente in suma totala de x lei si Deciziile de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru **anii 2004 - 2005** nr. x si nr. x, prin care s-au stabilit diferente de impozit pe venitul net anual **in minus** in suma totala de x lei.

**III.** Fata de constatarile organului fiscal, sustinerile contribuabilului, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

**CABINETUL INDIVIDUAL DE AVOCAT "X"** functioneaza in baza Deciziei nr. x emisa de Baroul Bucuresti.

Perioada supusa inspectiei fiscale in ceea ce priveste impozitul pe venit a fost 01.01.2001 - 31.12.2005.

### **3.1. Referitor la Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x**

*Cauza supusa solutionarii este daca exceptia prescriptiei ridicata de contestatar cu privire la dreptul organului fiscal de a stabili diferente de impozit anual de regularizat stabilit in plus pentru anul 2001 si majorari de intarziere aferente este intemeiata, in conditiile in care din documentele existente la dosarul cauzei reiese faptul ca acesta a efectuat plata impozitului pe venitul net anual de regularizat stabilit in plus pentru anul 2001, in data de 17.01.2003, conform OP nr. x, ceea ce determina intreruperea prescriptiei.*

**In fapt**, prin Decizia de impunere anuala pentru anul 2001 nr. x, AFP Sector 1 a stabilit in sarcina petentului o diferenta de impozit anual de regularizat in plus in suma de x lei.

Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, organele de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 4 au stabilit, pentru anul 2001, o diferenta de impozit pe venitul net anual in plus in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei.

**In drept**, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art. 231 din O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

**"Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculeaza dupa normele legale în vigoare la data când au început sa curga."**

Astfel ca, **pentru anul fiscal 2001**, prescriptia dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale este reglementata de dispozitiile art. 21, art. 22 si art. 23 din O.G. nr. 70/1997 privind controlul fiscal, **contrar argumentelor petentului, care in sustinerea contestatiei invoca prevederile Codului de procedura fiscala:**

**"Art. 21.** - Dreptul organelor de control fiscal sau, dupa caz, al serviciilor de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale de a stabili diferente de impozite si majorari de întârziere pentru neplata în termen a acestora, precum si de a constata contraventii si a aplica amenzi si penalitati pentru faptele ale caror constatare si sanctionare sunt, potrivit legii, de competenta organelor de control fiscal sau, dupa caz, a serviciilor de specialitate ale

autoritatilor administratiei publice locale, pentru o perioada impozabila, se prescrie dupa cum urmeaza:

a) în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declaratiei pentru perioada respectiva;

b) în termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plata a impozitului, în cazul în care legea nu prevede obligatia depunerii declaratiei;

c) **în termen de 5 ani de la data comunicarii, catre contribuabil, a impozitului stabilit de organele fiscale** sau, dupa caz, de serviciile de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale în conditiile prevazute de lege.”

“**Art. 22.** - Termenele de prescriptie prevazute la art. 21 **se întrerup:**

a) în cazurile si în conditiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescriptie a dreptului la actiune;

b) la data depunerii de catre contribuabil a declaratiei fiscale dupa expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) **la data efectuării de catre contribuabil a unui act voluntar de recunoastere a impozitului datorat, inclusiv plata integrala sau partiala a acestuia;**

d) **la data comunicării catre contribuabil, a unor diferente de impozit** stabilite de organele fiscale sau, dupa caz, de serviciile de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, ca urmare a actiunilor de control.”

“**Art. 23.** - Termenele de prescriptie prevazute la art. 21 **se suspenda:**

a) în cazurile si în conditiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescriptie a dreptului la actiune;

b) pe timpul cât contribuabilul se sustrage, cu rea-credinta, de la efectuarea controlului fiscal;

c) cât timp contribuabilul, ca urmare a dispozitiilor organelor fiscale sau, dupa caz, a serviciilor de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, remediaza deficientele sau îndeparteaza cauzele care împiedica desfasurarea controlului fiscal.”

Tinand cont de prevederile legale mai sus mentionate, rezulta ca referitor la diferentele de impozit anual de regularizat stabilit in plus si la majorarile de intarziere aferente, organul fiscal are dreptul de a solicita plata sumelor respective, in interiorul termenului de prescriptie de 5 ani, care poate fi intrerupt sau suspendat, potrivit prevederilor legale.

Avand in vedere principiul de drept potrivit caruia accesoriul urmeaza regimul juridic al principalului, rezulta ca si pentru obligatiile bugetare accesorii sunt aplicabile prevederile legale in materie de prescriptiei extinctive la data scadentei obligatiilor principale care le-au generat, in speta prevederile art. 21, art. 22 si art. 23 din O.G. nr. 70/1997 privind controlul fiscal.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se constata urmatoarele:

- in data de 26.10.2002, AFP Sector 1 a emis Decizia de impunere anuala pentru anul 2001 nr. x, comunicata cu scrisoarea recomandata nr. x, prin care a stabilit in sarcina contribuabilul o diferenta de impozit anual de regularizat in plus in suma de x lei;

- conform fisei de evidenta pe platitor si a extrasului de cont intocmit de x, anexate la dosarul cauzei, in data de **17.01.2003**, petentul a achitat suma de x lei reprezentand impozit pe venitul anual de regularizat stabilit in plus pentru anul 2001, conform OP nr. x.

Intrucat atat comunicarea catre contribuabil a unor diferente de impozit, cat si plata integrala (partiala) a impozitului datorat reprezinta elemente de intrerupere a termenului de

prescriptie, rezulta ca de la data comunicarii deciziei de impunere pe anul 2001, respectiv de la data efectuării acelei plăți **începe sa curga un nou termen de prescriptie de 5 ani**, așa cum stipulează în mod expres dispozițiile pct. 2 - 2.1. din Instrucțiunile de aplicare a prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal:

“2. Referitor la art. 22:

2.1. Întreruperea sterge prescripția începută înainte de a se fi ivit împrejurarea care a produs-o.

După întrerupere începe să curgă o nouă prescripție.”

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca la data emiterii/comunicării Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, **nu era prescris** dreptul organului fiscal de a stabili diferente de impozit pe venitul anual de regularizat în plus pentru anul 2001, contrar susținerilor petentului.

De menționat este faptul ca în data de **29.06.2007**, AFP Sector 4 a emis decizia de impunere anuala nr. x, care a fost desființată de organul de soluționare a contestațiilor din cadrul DGFP-MB prin decizia nr. 294/2007.

În ceea ce privește cheltuielile stabilite de organul de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal:

### **3.1.1. Referitor la suma de x lei reprezentand rate imobil sediu:**

În conformitate cu prevederile art. 1, art. 8 - 11 și art. 18 din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările ulterioare:

**"Art. 1 - Persoanele fizice și asociațiile fără personalitate juridică**, care desfășoară activități în scopul realizării de venituri și care, potrivit legii, sunt obligate să conducă evidența în partida simplă, **vor amortiza bunurile și drepturile pe care le dețin**, potrivit prezentei legi.

Prin bunurile și drepturile, prevăzute la alineatul precedent, se înțelege mijloacele fixe și activele necorporale, astfel cum sunt definite la art. 3 lit. b), respectiv la art. 7 din prezenta lege."(...)

**"Art. 8 - Duratele normale de funcționare**, precum și clasificarea mijloacelor fixe se aprobă prin hotărâre a Guvernului. La determinarea lor se va ține seama de parametrii tehnico-economici stabiliți de proiectanți și de producători prin cartile sau documentațiile tehnice ale mijloacelor fixe respective, precum și de efectele uzurii morale. "

**"Art. 9 - Amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a mijloacelor fixe și se include în cheltuielile de exploatare".**

**"Art. 10 - Prin valoarea de intrare a mijloacelor fixe** se înțelege:

a) **valoarea de intrare aferentă fiecărui mijloc fix, reevaluată în conformitate cu prevederile legale;**

b) **cheltuielile de achiziție pentru mijloacele fixe procurate cu titlu oneros;**

c) **costul de producție pentru mijloacele fixe construite sau produse de unitatea patrimonială;**

d) **valoarea actuală pentru mijloacele fixe dobândite cu titlu gratuit**, estimată la înscrierea lor în activ pe baza raportului întocmit de experți și cu aprobarea consiliului de administrație al agentului economic, a responsabilului cu gestiunea patrimoniului, în cazul persoanelor juridice fără scop lucrativ, sau a ordonatorului de credite bugetare, în cazul instituțiilor publice;

e) valoarea de aport acceptata de parti pentru mijloacele fixe intrate în patrimoniu cu ocazia asocierii, fuziunii etc., conform statutelor sau contractelor, determinata prin expertiza.

**"Art. 11** - Amortizarea mijloacelor fixe se calculeaza incepand cu luna urmatoare punerii în functiune, pana la recuperarea integrala a valorii de intrare, conform duratelor normale de functionare." (...)

**"Art. 18** - Agentii economici amortizeaza mijloacele fixe potrivit prevederilor prezentei legi, utilizand unul dintre urmatoarele regimuri de amortizare:

A. Amortizarea liniara - se realizeaza prin includerea uniforma in cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite proportional cu numarul de ani ai duratei normale de utilizare a mijlocului fix.

Amortizarea liniara se calculeaza prin aplicarea cotei anuale de amortizare la valoarea de intrare a mijloacelor fixe.(...)

C. Amortizarea accelerata - consta in includerea, in primul an de functionare, in cheltuielile de exploatare a unei amortizari de pana la 50% din valoarea de intrare a mijlocului fix respectiv.

Amortizarile anuale pentru exercitiile urmatoare sunt calculate la valoarea ramasa de amortizat, dupa regimul liniar, prin raportare la numarul de ani de utilizare ramasi".

In conformitate cu prevederile pct. 12 lit. f) si pct. 20 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, republicata, aprobata prin H.G. nr. 909/1997, modificata si completata prin H.G. nr. 568/2000:

"12. f) in cazul mijloacelor fixe cumparate, cu durata normala de utilizare expirata, precum si al celor pentru care nu exista date de identificare a duratei normale de utilizare consumate, **valoarea de intrare este data de cheltuielile de achizitie. Durata normala in care se va recupera valoarea de intrare se stabileste de o comisie tehnica**, cu aprobarea consiliului de administratie al agentului economic, a responsabilului cu gestiunea patrimoniului sau a ordonatorului de credite la institutiile publice.

In mod similar se va proceda si in cazul mijloacelor fixe cu durata normala de utilizare expirata, la care se fac cheltuieli de investitii."

"20. La punctul 20 litera C, dupa ultimul alineat se introduc trei alineate noi, cu urmatorul cuprins:

**"In cazul persoanelor fizice si al asociatiilor fara personalitate juridica, care desfasoara activitati in scopul realizarii de venituri, optiunea de a utiliza regimul de amortizare accelerata se comunica directiei generale a finantelor publice si controlului financiar de stat inainte de punerea in functiune a mijloacelor fixe sau in termen de maximum o luna de la punerea in functiune a acestora, fara a mai fi necesara o aprobare prealabila.**

**Nerespectarea termenului prevazut la alineatul precedent atrage deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea la nivelul regimului linear. (...)"**

Avand in vedere reglementarile legale de mai sus, rezulta ca bunurile de natura mijloacelor fixe achizitionate de persoanele fizice si asociatiile fara personalitate juridica se supun amortizarii, care se calculeaza incepand cu luna urmatoare punerii in functiune, prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a bunurilor respective, valoare care in cazul mijloacelor fixe procurate cu titlu oneros, reprezinta cheltuielile de achizitie.

De asemenea, in cazul mijloacelor fixe achizitionate cu durata normala de utilizare expirata, durata normala in care se va recupera valoarea de intrare a acestuia se stabileste de o comisie tehnica.

In ceea ce priveste durata normala de functionare, dispozitiile HG nr. 964/1998 stipuleaza:

“1. Catalogul cuprinde clasificarea mijloacelor fixe utilizate în economie si duratele normale de functionare a acestora, care corespund cu duratele de amortizare, în ani, aferente regimului de amortizare liniar.”

“1.5.1. - Centre de afaceri - 50 ani”.

Incepand cu data de 01.01.2005, au intrat in vigoare prevederile HG nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe, care precizeaza:

“II. 5. Pentru mijloacele fixe aflate în patrimoniu, a căror valoare de intrare nu a fost recuperată integral pe calea amortizării până la data de 31 decembrie 2004, duratele normale de functionare rămase **pot fi** recalculat (...).”

“6. Pentru trecerea de la vechiul Catalog privind clasificarea si duratele de functionare a mijloacelor fixe, aprobat prin H.G. nr. 964/1998, la noul Catalog privind clasificarea si duratele de functionare a mijloacelor fixe, persoanele juridice enumerate la cap. I, pct. 3 pot constitui comisii tehnice pentru stabilirea duratei normale de functionare în cadrul plajei indicate în catalog, cu posibilitatea reclasificării unor mijloace fixe care nu s-au regăsit în vechiul catalog si pot fi asimilate altor grupe în noul catalog.”

“1.5.1. - Centre de afaceri.- 40-60.”

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca, incepand cu data de 01.01.2005, se utilizează sistemul unor plaje de ani cuprinse între o valoare minimă si una maximă, existând astfel posibilitatea alegerii duratei normale de functionare cuprinsă între aceste limite. Astfel ca, in cazul centrelor de afaceri, durata normala de functionare este cuprinsa intre 40 si 60 ani, fata de 50 de ani, cat era mentionat in vechiul catalog.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei motivatia petentului potrivit careia se impunea recalcularea duratei normale de functionare, intrucat prevederile legale **nu impun in mod obligatoriu**, ci **dau posibilitatea contribuabililor de a opta** pentru recalcularea acesteia incepand cu data de 01.01.2005. De mentionat este faptul ca petentul nu a optat si, mai mult, nici nu a calculat amortizare, astfel cum precizeaza in mod expres dispozitiile Legii nr. 15/1994, respectiv nu a dedus cheltuielile cu amortizarea, ci a dedus cheltuielile cu “dobanda credit si rata pentru imobil”, contrar prevederilor pct. 2 din normele metodologice de aplicare a art. 16 din OG nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, aprobate prin HG nr. 1066/1999.

Nu poate fi retinuta nici mentiunea contestatarului referitoare la faptul ca se impunea recalcularea duratei normale de functionare, imobilul fiind construit in anii 1922 - 1925, cata vreme acesta nu a facut dovada respectarii prevederilor pct. 12 lit. f) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, republicata, aprobate prin H.G. nr. 909/1997, modificata si completata prin H.G. nr. 568/2000, potrivit carora o comisie tehnica stabileste durata normala in care se va recupera imobilul cu durata normala de utilizare expirata.



Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca AFP Sector 4 a stabilit corect faptul ca sunt deductibile numai cheltuielile cu amortizarea, iar suma de x lei reprezentand rate imobil sediu este nedeductibila din punct de vedere fiscal.

### **3.1.2. Referitor la suma de x lei reprezentand cheltuieli de deplasare:**

In temeiul pct. 2 din Normele metodologice de aplicare a art. 16 din OG nr. 73/1999, aprobate prin HG nr. 1066/1999, cheltuielile de deplasare reprezinta cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal, **cu conditia ca** acestea sa fie justificate cu documente legal intocmite, respectiv care sa furnizeze toate informatiile prevazute in normele legale in vigoare.

Din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiilor, rezulta ca **nu a prezentat inscrisuri** (ordin de deplasare, contracte, s.a.) care sa demonstreze faptul ca deplasarea s-a efectuat in scopul realizarii de venituri.

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

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

Mai mult, in cazul in speta, sunt aplicabile si dispozitiile OMF nr. 215/2000 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil in conformitate cu prevederile Ordonantei Guvernului nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, ca precizeaza:

“Serveste ca:

- **dispozitie către persoana delegată să efectueze deplasarea;**

- document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate;

- document pentru stabilirea diferentelor de primit sau de restituit de titularul de

avans;

- **document justificativ de înregistrare în evidenta contabilă.**”

Fata de cele mai sus prezentate, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele contribuabilului conform carora cheltuiala a fost efectuata in scopul realizarii veniturilor, cata vreme nu a sustinut cu documente afirmatia sa, respectiv nu a prezentat/intocmit documente din care sa rezulte ca sunt indeplinite toate conditiile legale cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli.

Prin urmare, rezulta ca, in mod corect, AFP Sector 4 a procedat la stabilirea cheltuielilor cu deplasarea in suma de x lei ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal.

### **3.1.3. Referitor la suma de x lei reprezentand rest plata sediu situat in sectorul 3:**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

- in data de 11.08.1997, Cabinetul Individual de Avocatura X a achizitionat de la x si x, apartamentul x situat in x, potrivit contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x.

Potrivit prevederilor contractuale “*pretul stabilit de comun acord este de x \$ SUA, echivalentul a x lei la cursul de schimb valutar al zilei de la BNR, care va fi achitat in rate, astfel: prima rata in suma de x lei, echivalent a x \$ la cursul de x lei ROL/\$, s-a achitat cu dispozitia de plata nr. x, (...), iar restul de x \$ SUA se vor achita in cinci rate, **cel mai tarziu***”

*pana la data de 11.08.1999, plata efectuandu-se in lei la cursul de schimb valutar al BNR din ziua efectuării plății”;*

- in data de **27.01.1999**, Cabinetul Individual de Avocatura X a vandut domnului x, apartamentul x situat in x, potrivit contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x;

- in data de **28.05.2001**, petentul a achitat suma de x lei = x USD, reprezentand “ultima suma ramasa de platit de catre cabinetul de avocatura, din totalul sumei de x USD, pentru apartamentul x (...)”.

Fata de cele mai sus prezentate, se constata ca plata sumei de x lei a fost efectuata in data de 28.05.2001, data la care imobilul situat in x, **nu mai era in posesia Cabinetul Individual de Avocatura X**. Mai mult, potrivit contractului autentificat sub nr. x, suma de x \$ SUA trebuia achita in cinci rate, **cel mai tarziu pana la data de 11.08.1999**. De mentionat este faptul ca petentul nu a prezentat un act aditional la contractul de vanzare-cumparare din care sa rezulte ca partile au convenit modificarea clauzei initiale privind plata apartamentului.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, argumentele contribuabilului potrivit carora din veniturile anterioare anului 2001, cand cabinetul isi desfasura activitatea in vechiul imobil, nu a fost dedusa aceasta cheltuiala, motiv pentru care a platit un impozit pe venit mai mare, intrucat, acesta avea posibilitatea deducerii cheltuielilor cu investitiile, potrivit prevederilor OMF nr. 761/1996 pentru aprobarea Instructiunilor privind impunerea liber-profesionistilor si a altor persoane fizice autorizate potrivit legii, care stipuleaza:

“9. La determinarea venitului impozabil se au în vedere si următoarele cheltuieli:

c) **cheltuieli efectuate (inclusiv dobânzile aferente creditelor bancare) pentru investitii, mijloace fixe si obiectele de inventar necesare desfășurării activității, în scopul realizării venitului”.**

De asemenea, solicitarea contestatarului cu privire la aplicarea prevederilor legale referitoare la amortizarea mijloacelor fixe nu este intemeiata, intrucat imobilul in cauza a fost achizitionat in cursul anului 1997, an fiscal care nu face obiectul raportului de inspectie fiscala nr. x si al deciziilor de impunere contestate.

Intrucat contestatarul a efectuat plata sumei de x lei in cursul anului 2001, in conditiile in care, pe de-o parte, bunul imobil a fost vandut de catre acesta inca din anul 1999, iar, pe de alta parte, in contract se stipuleaza ca ultima rata nu poate fi achitata mai tarziu de data de 11.08.1999, rezulta ca AFP Sector 4 a stabilit corect ca aceasta cheltuiala este nedeductibila din punct de vedere fiscal.

#### **3.1.4. Referitor la suma de x lei reprezentand mijloace fixe deduse integral:**

In conformitate cu dispozitiile art. 4 si art. 14 din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale si necorporale:

“Art. 4 - Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:

(...) d) investitiile efectuate la mijloacele fixe, **în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici initiali**, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix.”

“Art. 14 - **Programele informatice** create de agentul economic sau **achizitionate de la terti se amortizează în functie de durata probabilă de utilizare**, care nu poate depăși o perioadă de 5 ani.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta ca suma de x lei se compune din:

1. Suma de x lei - factura seria x nr. x - potrivit careia contribuabilul a achizitionat de la x: “**Upgrade system** CPU Intel PIV 1.4 GHz”, piese de calculator si 2 programe informatice (licente pentru calculator).

Din analiza facturii mai sus mentionate, rezulta ca SC x SRL a procedat la **imbunatatirea parametrilor tehnici initiali ai unui calculator** care apartine contribuabilului. Acest fapt rezulta chiar din factura in cauza, in care se mentioneaza clar faptul ca s-a realizat **upgradarea** (inlocuirea pieselor depasite tehnologic) unui calculator Intel Pentium IV 1.4 Ghz.

De altfel, chiar prin contestatia formulata petentul precizeaza ca a procedat la “*marirea capacitatii de stocare a informatiilor si, respectiv, marirea vitezei de functionare a calculatoarelor cabinetului*”.

2. Suma de x lei - factura seria x nr. x - potrivit careia contribuabilul a achizitionat tot de la SC x SRL: “**Upgrade system** CPU Intel PIV 1.4 GHz”, piese de calculator si 2 programe informatice (licente pentru calculator).

Din analiza facturii mai sus mentionate, rezulta ca societatea respectiva a procedat tot la **imbunatatirea parametrilor tehnici initiali ai unui calculator** care apartine contribuabilului. Acest fapt rezulta chiar din factura in cauza, in care se mentioneaza clar faptul ca s-a realizat **upgradarea** (inlocuirea pieselor depasite tehnologic) unui calculator Intel Pentium IV 1.4 Ghz.

De altfel, si in cazul acestei facturi, chiar prin contestatia formulata petentul precizeaza ca a procedat la “*marirea capacitatii de stocare a informatiilor si, respectiv, marirea vitezei de functionare a calculatoarelor cabinetului*”.

Fata de cele mai sus mentionate, rezulta ca, in mod corect, AFP Sector 4 a procedat, in temeiul dispozitiilor art. 4 si art. 14 din Legea nr. 15/1994, la calcularea amortizarii incepand cu luna ianuarie 2002, intrucat, potrivit facturilor respective, petentul a efectuat investitii la mijloacele fixe (calculatoarele existente in patromoniul cabinetului), în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici initiali, majorand astfel valoarea de intrare a acelor mijloace fixe.

In ceea ce priveste mentiunea petentului referitoare la faptul ca organul de inspectie fiscala a luat in calcul si suma reprezentand TVA, este neintemeiata si nejustificata din punct de vedere legal, intrucat, potrivit OMF nr. 215/2000 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Ordonantei Guvernului nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, **numai** “contribuabilii plătitori de taxă pe valoarea adăugată vor înregistra sumele încasate sau plătite, exclusiv taxa pe valoarea adăugată.”

Intrucat petentul a devenit platitor de taxa pe valoarea adugata in cursul anului 2002, rezulta ca organul de inspectie fiscala a procedat corect avand in vedere la verificarea sumelor platite si taxa pe valoarea adaugata.

3. Suma de x lei - factura fiscala nr. x - potrivit careia petentul a achizitionat un radiocasetofon auto.

Potrivit prevederilor pct. 2 din Normele metodologice de aplicare a art. 16 din OG nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, aprobate prin HG nr. 1066/1999:

“Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidentele contabile conduse de contribuabili.

Conditiiile 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. (...)”

Avand in vedere obiectul de activitate al petentului (exercitarea profesiei de avocat), nu se justifica faptul ca radiocasetofonul auto este achizitionat in interesul direct al activitatii, ci in interesul personal al contribuabilului, bunul respectiv contribuind la sporirea confortului in autoturismul in care a fost montat.

Prin urmare, rezulta ca AFP Sector 4 a procedat corect stabilind ca suma de x lei este o cheltuiala nedeductibila din punct de vedere fiscal.

Referitor la motivatia petentului cu privire la faptul ca neprezentarea detaliata a motivelor de fapt si de drept de catre organul de inspectie fiscala avute in vedere la emiterea deciziilor de impunere contestate, conduce la nulitatea acestora, mentionam ca, potrivit dispozitiilor art. 46 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, elementele care conduc la nulitatea actului administrativ fiscal sunt expres si limitativ prevazute:

“Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la **numele, prenumele si calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal**, cu exceptia prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca organele de inspectie fiscala au stabilit corect quantumul cheltuielilor nedeductibile, contestate de petent. Prin urmare, rezulta ca diferenta de impozit pe venit net anual stabilita suplimentar pentru anul 2001, in suma de x lei, este legal datorata de domnul X.

In ceea ce priveste majorarile de intarziere aferente diferentei de impozit pe venit stabilita suplimentar de organul de inspectie fiscala pentru anul 2001, in conformitate cu prevederile art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

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

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si până la data stingerii acesteia inclusiv.**

(3) În situatia în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite initial, se datorează majorări de întârziere pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadentei si până la data stingerii acesteia inclusiv.”

Totodata, in conformitate cu dispozitiile art. 64 din OG nr. 73/1999 privind impozitul pe venit:

“Diferentele de impozit rămase de achitat, conform deciziei de impunere anuală, se plătesc în termen de 30 de zile pentru sume de până la 1.000.000 lei si **într-un interval de 60 de zile, în cel mult două rate egale lunare, pentru sume ce depășesc 1.000.000 lei, de la data comunicării deciziei.**”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

- prin decizia de impunere anuala pentru anul 2001 nr. x, AFP Sector 1 a stabilit in sarcina petentului o diferenta de impozit de plata in suma de x lei;

- decizia de impunere mai sus mentionata a fost comunicata acestuia cu scrisoarea recomandata nr. x, scadenta obligatiei de plata fiind 60 de zile de la data comunicarii;
- prin decizia de impunere nr. x, organele de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 4 au calculat accesorii aferente diferentei de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar pentru anul 2001, incepand cu data de **19.06.2004**, creandu-i, astfel, o situatie favorabila petentului.

Fata de cele prezentate, rezulta ca pentru diferentele de impozit pe venit stabilite urmare inspectiei fiscale se determina accesorii care se calculeaza de la data scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta, in cazul impozitului pe venit aferent anului 2001, scadenta fiind de 60 de zile de la data comunicarii deciziei de impunere anuala initiala, respectiv de la data de 20.11.2002.

Avand in vedere prevederile art. 213 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscal, republicata, potrivit carora "prin solutionarea contestatiei nu se poate crea o situatie mai grea contestatorului în propria cale de atac" si in virtutea principiului accessorium sequitur principale, rezulta ca suma de x lei reprezentand majorari de intarziere aferente diferentei de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar pentru anul 2001 sunt legal datorate de domnul X.

Fata de cele mai sus prezentate, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de domnul X impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit, pentru anul **2001**: o diferenta de impozit pe venitul net anual in plus in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei.

**3.2. Referitor la Deciziile de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru anii 2002 - 2005 nr. x, nr. x, nr. x si nr. x:**

*Cauza supusa solutionarii este daca organul de inspectie fiscala a stabilit corect diferentele de impozit pe venitul net anual in plus sau in minus, pentru perioada 2002 - 2005 si accesoriile aferente, pentru perioada 2002 - 2003, in conditiile in care nu a prezentat in mod clar si explicit, motivele de fapt si de drept si documentele justificative prezentate de contribuabil, avute in vedere la stabilirea cheltuielilor nedeductibile, precum si componenta acestor cheltuieli.*

**In fapt:** Deciziile de impunere nr. x, nr. x, nr. x si nr. x privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala au fost emise de AFP Sector 4, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. 3002553/23.05.2007, prin care s-a verificat **CABINETUL INDIVIDUAL DE AVOCAT "X"**, organele de inspectie fiscala stabilind, pentru anii 2002 - 2005, urmatoarele:

Anul	2002	2003	2004	2005
Venit impozabil declarat de cabinet				
Venit impozabil stabilit de organul de inspectie fiscala				
Diferenta de venit net anual stabilita in plus de organele de inspectie fiscala				

Diferenta de venit net anual stabilita in minus de organele de inspectie fiscala				
--	--	--	--	--

Totodata, cheltuielile care nu au fost admise la deducere pentru perioada 2002 - 2005 si care fac obiectul contestatiei formulata de contribuabil sunt:

**Referitor la anul 2002:**

- x lei - reparatii auto;
- x lei - cheltuieli de sponsorizare;
- x lei - cheltuieli de protocol;
- x lei - obiecte sanitare;
- x lei - felinar.

**Referitor la anul 2003:**

- x lei - curs limba engleza ;
- x lei - leasing - autoturism Audi A4;
- x lei - cheltuieli de sponsorizare;
- x lei - cheltuieli de protocol;
- x lei - obiecte de inventar;
- x lei - mijloace fixe, respectiv:
  - x lei - program calculator;
  - x lei - calculator;
  - x lei - calculator.

**Referitor la anul 2004:**

- x lei - utilitati sediu (TVA);
- x lei - reviste abonament internet (TVA);
- x lei - piese auto (TVA);
- x lei - cheltuieli de protocol.

**Referitor la anul 2005:**

- x lei - obiecte de inventar;
- x lei - TVA.

De asemenea, prin Deciziile de impunere nr. x si nr. x privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala, AFP Sector 4 a stabilit faptul ca petentul datoreaza accesorii in suma de x lei aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual in plus pentru anii 2002 - 2003.

**In drept**, in conformitate cu prevederile art. 16 din OG nr. 73/1999 privind impozitul pe venit si cu normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 1066/1999:

*Ordonanta:*

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

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

(3) Venitul brut cuprinde sumele încasate si echivalentul în lei al veniturilor în natură. Nu sunt considerate venituri brute sumele primite sub formă de credite.

(4) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

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

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

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

*Norme metodologice:*

“2. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidentele contabile conduse de contribuabili.

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

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

Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- cheltuielile cu achiziționarea de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar și mărfuri. (...)
- cheltuielile de delegare, detasare și deplasare;
- cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementările în vigoare; (...).”

(...) Cheltuielile cu sponsorizarea, mecenatul, protocolul, privind perisabilitățile sunt deductibile în limitele stabilite prin legislația în vigoare. De asemenea, sunt cheltuieli deductibile plafonate și cheltuielile aferente bunurilor cu utilizare mixtă.”

Prevederi similare au fost preluate și de art. 16 din OG nr. 7/2001 privind impozitul pe venit și de normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 54/2003, care stipulează:

*Ordonanța:*

“**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.

(3) Venitul brut cuprinde sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură, inclusiv contravaloarea bunurilor din patrimoniul afacerii, rămase după încetarea definitivă a activității. Nu sunt considerate venituri brute sumele primite sub formă de credite.

(4) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

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

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

*Norme metodologice:*

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

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

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

**Sunt cheltuieli deductibile**, de exemplu:

- cheltuielile cu achiziționarea de materii prime, materiale consumabile, **obiecte de inventar** și mărfuri; (...)
- cheltuielile de **protocol** ocazionate de acordarea unor cadouri, tratatii și mese partenerilor de afaceri, efectuate în scopul afacerii; (...)
- cheltuielile cu **amortizarea**, în conformitate cu reglementările în vigoare; (...)
- cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentând chiria în cazul contractelor de leasing operational, respectiv **cheltuielile cu amortizarea și dobânzile pentru contractele de leasing financiar**, stabilite în conformitate cu prevederile privind operațiunile de leasing și societățile de leasing;
- cheltuielile cu **pregătirea profesională** pentru contribuabili și **salariatii lor**. (...)

De asemenea, aceste dispoziții legale se regăsesc și în Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anii 2004 și 2005.

În conformitate cu dispozițiile pct. 41 din OMFP nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal

“În cazul contribuabililor plătitori de taxă pe valoarea adăugată, veniturile, **exclusiv taxa pe valoarea adăugată**, se preiau pentru determinarea impozitului din coloanele corespunzătoare ale Jurnalului pentru vânzări (cod 14-6-12/a), nemaifiind obligatorie întocmirea Fisei pentru operațiuni diverse (cod 14-6-22/b) și, implicit, a Jurnalului privind operațiuni diverse pentru veniturile realizate (cod 14-6-17/c).”

Cu privire la modalitatea de completare a Registrului-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b), Instrucțiunile aprobate prin aceleși dispoziții legale mai sus invocate, stipulează:

“Contribuabilii plătitori de taxă pe valoarea adăugată vor înregistra sumele încasate sau plătite, **exclusiv taxa pe valoarea adăugată**.”

Având în vedere dispozițiile legale de mai sus, rezulta că sunt deductibile numai acele cheltuieli care sunt efectuate în interesul direct al activității, respectiv pentru realizarea veniturilor, sunt înregistrate corect în evidența contabilă în partidă simplă, care se referă la operațiuni reale și care sunt justificate cu documente.

Din analiza raportului de inspecție fiscală nr. x și deciziilor de impunere emise în baza acestui raport, rezulta că **există o serie de neclarități** în ceea ce privește stabilirea cheltuielilor nedeductibile din punct de vedere fiscal de către organul de inspecție fiscală:

1. - **pentru fiecare** dintre cheltuielile neadmise la deducere contestate de petent, **nu au fost prezentate:**

A - modalitatea de stabilire acestora, respectiv **componenta** acestora (*de exemplu*: x lei - reparații auto - pentru **anul 2002**; x lei - obiecte de inventar - pentru **anul 2003**;



x lei - utilitati sediu (TVA); x lei - reviste abonament internet (TVA), x lei - piese auto (TVA) - pentru **anul 2004**; x lei - obiecte de inventar, x lei - TVA - pentru **anul 2005**);

B - **documentele justificative** avute in vedere (facturi, chitante, etc);

C -  **motive de fapt si de drept** avute in vedere la stabilirea lor, respectiv motivele pentru care s-a considerat ca o parte din cheltuieli nu sunt efectuate in scopul realizarii venitului (*de exemplu*: x lei - obiecte sanitare, x lei - felinar - pentru anul 2002; x lei - obiecte inventar - pentru anul 2003; x lei - obiecte inventar - pentru anul 2005);

2. - referitor la cheltuielilor cu protocolul si cu sponsorizarea, nu a fost prezentata modalitatea de calcul a acestor cheltuieli;

3. - referitor la contractul de leasing care face obiectul contestatiei, nu sunt prezentate: motivele de fapt si de drept potrivit carora acest contract a fost considerat de catre organul de inspectie fiscala drept un contract de leasing financiar, in conditiile in care petentul l-a considerat ca fiind un contract de leasing operational; modalitatea de calcul/stabilire a cheltuielilor deductibile care au legatura cu acest contract;

4. - nu exista precizari cu privire la existenta/inexistenta unor contracte de comodat/contractele de vanzare-cumparare care au ca obiect bunurile care au legatura cu stabilirea cheltuielilor nedeductibile (de exemplu: "reparatii auto");

5. - referitor la mijloacele fixe deduse integral, nu exista precizari cu privire la: componenta, motivele de fapt si de drept, documentele justificative (facturi, chitante s.a.), modul de calcul al cheltuielilor cu amortizarea;

6. - referitor la accesoriile aferente diferentelor de impozit pe venit stabilite urmare inspectiei fiscale pentru anii 2002 - 2003, nu exista nicio precizare cu privire la modul de calcul, perioada pentru care au fost calculate, cota aplicata, motivele de fapt si drept avute in vedere la stabilirea acestora.

Fata de cele mai sus prezentate, se constata ca organul de inspectie fiscala nu a respectat prevederile Ordinul Presedintelui ANAF nr. 357/2007 referitoare la continutul Raportului de inspectie fiscală încheiat la persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual si/sau într-o formă de asociere, capitolul "Constatări privind obligatiile fiscale", care stipuleaza urmatoarele:

**“În cazul verificării impozitului pe venit, se vor avea în vedere următoarele:**

1. perioada supusă inspectiei fiscale, în cazul impozitului pe venit, va fi întotdeauna un an fiscal încheiat si pentru care s-a emis decizia de impunere anuală sau până la data încetării activității;

2. constatările fiscale se vor prezenta pe fiecare an fiscal si se vor referi la:

- verificarea realității declaratiilor fiscale, după caz, în corelatie cu datele din evidenta contabilă în partidă simplă, declaratiile speciale sau orice alte documente justificative existente în evidenta contribuabilului sau obtinute prin controale încrucisate, precum si cu alte declaratii depuse în conformitate cu prevederile legale în vigoare;

- verificarea modului de evidentiere a veniturilor, pentru determinarea tuturor operatiunilor impozabile realizate de contribuabil, inclusiv identificarea faptică a surselor generatoare de venit, după caz;

- verificarea înregistrării tuturor veniturilor aferente activității desfășurate;

- verificarea evidentei documentelor cu regim special pretipărite si a celor cu care au fost achizitionate, plaja de numere pentru facturile achizitionate, facturile utilizate, alte documente cu regim special, documente cu regim special anulate, pentru perioada în care acestea erau obligatorii;

(...) - verificarea modului de înregistrare a cheltuielilor aferente obtinerii veniturilor, precum si tratamentul fiscal al acestora;

- verificarea evolutiei patrimoniului afacerii si modului de evidentiere în cheltuieli si, respectiv, în venituri a oricăror intrări sau iesiri de bunuri; orice intrare sau iesire din Registrul inventar va fi verificată în corelatie cu înregistrarea pe cheltuială sau venit, în functie de prevederile în vigoare pentru fiecare an supus verificării.

A. În cazul în care se constată aspecte care modifică venitul net anual impozabil, se vor mentiona:

- faptele constatate de către echipa de control;
- modul de interpretare a aspectelor fiscale de către contribuabil;
- **consecintele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de fapt si temeiul de drept pentru modificarea venitului impozabil;**
- verificarea modului de calcul al venitului net anual impozabil si stabilirea diferentelor (unde este cazul).”

De asemenea, organul de inspectie fiscala nu a avut in vedere nici dispozitiile art. 105 si art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“**Art. 105** - (1) Inpectia fiscală va avea în vedere **examinarea tuturor stărilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.**”

“**Art. 109** - (1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat **într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspectiei din punct de vedere factic si legal.**

(2) La finalizarea inspectiei fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferente în plus sau în minus, după caz, fată de creanta fiscală existentă la momentul începerii inspectiei fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.”

Intrucat **mentiunile organului de inspectie fiscala referitoare la stabilirea cheltuielilor deductibile/nedeductibile din punct de vedere fiscal sunt foarte generale** - reparatii auto, cheltuieli de sponsorizare, cheltuieli de protocol, obiecte sanitare, obiecte de inventar mijloace fixe, curs de limba engleza, valoarea reziduala mijloc fix, utilitati sediu (TVA), reviste abonament internet (TVA), piese auto (TVA) - **necuprinzand precizari clare si detaliate pentru faptele constatate**, Serviciul de solutionare a contestatiilor din cadrul DGFP-MB a solicitat **mod expres**, prin adresa nr. x, informatii suplimentare cu privire la modalitatea de stabilire a acestora.

De mentionat este faptul ca prin adresele nr. x si nr. x, inregistrate la DGFP-MB sub nr. x si sub nr. x, AFP Sector 4 nu a dat curs solicitarilor, informatiile transmise nefiind in masura sa clarifice situatia fiscala a petentului

Totodata, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se constata ca bunurile si serviciile achizitionate sunt proprietatea contribuabilului, persoana fizica autorizata, astfel ca organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta cu privire la legalitatea stabilirii nedeductibilitatii cheltuielilor cu achizitia acestora, cata vreme organul de inspectie fiscala nu a prezentat in clar starea de fapt fiscala, respectiv nu a aratat care sunt motivele potrivit carora aceste cheltuieli nu au fost efectuate in interesul direct al activitatii.

Mai mult, prin contestatia formulata petentul precizeaza ca toate obiectele de inventar si cele sanitare achizitionate de cabinet deservesc imobilul care constituie sediul cabinetului, fiind necesare desfasurarii activitatii generatoare de venituri, iar pentru toate cheltuielile efectuate exista documente justificative legal intocmite.

Astfel, se constata ca Administratia Finantelor Publice Sector 4 nu a examinat toate starile de fapt si toate raporturile juridice relevante pentru impunere si nu a respectat dispozitiile

pct. 102.1 si pct. 102.2 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, si nici ale art. 7 alin. (2) si (3) "Rolul activ" din Codul de procedura fiscala, republicat.

In ceea ce priveste majorarile de intarziere aferente diferentelor de impozit pe venit stabilite suplimentar de organul de inspectie fiscala, pentru anii 2002 - 2003, in conformitate cu prevederile art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

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

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si până la data stingerii acesteia inclusiv.**

(3) În situatia în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite initial, se datorează majorări de întârziere pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadentei si până la data stingerii acesteia inclusiv."

Avand in vedere cele mai sus prezentate, precum si faptul ca, in temeiul art. 213 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, republicat, organul de solutionare a contestatiei nu se poate substitui organului emitent cu privire la motivele de fapt si de drept de care s-a tinut cont la intocmirea actelor administrative atacate si nici nu poate verifica, in lipsa motivarii, daca s-au respectat prevederile legale si in conformitate cu principiul *accessorium sequitur principale*, **urmeaza** a se aplica dispozitiile art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, respectiv **desfiintarea** Deciziilor de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala:

- nr. x, prin care s-au stabilit, pentru anul **2002**: o diferenta de impozit pe venitul net anual in plus in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei;
- nr. x, prin care s-au stabilit, pentru anul **2003**: o diferenta de impozit pe venitul net anual in plus in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei;
- nr. x, prin care s-au stabilit, pentru anul **2004**: o diferenta de impozit pe venitul net anual in minus in suma de x lei;
- nr. x, prin care s-au stabilit, pentru anul **2005**: o diferenta de impozit pe venitul net anual in minus in suma de x lei.

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 12.6 si 12.7 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. 519/2005, care precizeaza:

"12.6 În situatia în care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare."

"12.7. Decizia de desfiintare va fi pusa în executare în termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. "

Prin urmare, Administratia Finantelor Publice Sector 4 va proceda la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilului, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile acestuia, precum si de cele retinute prin prezenta, exercitandu-si rolul activ in vederea stabilirii corecte a obligatiilor fiscale datorate privind impozitul pe venit si accesoriile aferente.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 16 din OG nr. 7/2001 privind impozitul pe venit si de normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 54/2003, OMFP nr. 1040/2004, Ordinul Presedintelui ANAF nr. 357/2007, pct. 102.1 si pct. 102.2 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, pct. 12.6 si 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, art. 21, art. 22 si art. 23 din O.G. nr. 70/1997 privind controlul fiscal, pct. 2 - 2.1. din Instructiunile de aplicare a prevederilor Ordonantei Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal, pct. 12 lit. f) si pct. 20 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 909/1997, modificata si completata prin H.G. nr. 568/2000, HG nr. 964/1998, HG nr. 2139/2004, art. 38 din OG nr. 129/2000, OMF nr. 215/2000, OMF nr. 761/1996, art. 1, art. 4, art. 8 - 11, art. 14 si art. 18 din Legea nr. 15/1994, art. 16 si art. 64 din OG nr. 73/1999 privind impozitul pe venit si cu normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 1066/1999, art. 46, art. 105, art. 109, art. 120, art. 213 alin. (1) si (3), art. 216 alin. (1) si (3), art. 231 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscal, republicata

### **DECIDE:**

1. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de domnul **X** impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit, pentru anul **2001**: o diferenta de impozit pe venitul net anual in plus in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei.

2. Desfiinteaza urmatoarele Decizii de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala, emise de AFP Sector 4 pentru domnul **X**:

- nr. x, prin care s-au stabilit, pentru anul **2002**: o diferenta de impozit pe venitul net anual in plus in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei;

- nr. x, prin care s-au stabilit, pentru anul **2003**: o diferenta de impozit pe venitul net anual in plus in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei;

- nr. x, prin care s-au stabilit, pentru anul **2004**: o diferenta de impozit pe venitul net anual in minus in suma de x lei;

- nr. x, prin care s-au stabilit, pentru anul **2005**: o diferenta de impozit pe venitul net anual in minus in suma de x lei.

3. Urmeaza ca AFP Sector 4 sa procedeze la reanalizarea situatiei fiscale a domnului **X**, pentru anii 2002 - 2005, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile acestuia, precum si de cele retinute prin prezenta, exercitandu-si rolul activ in vederea stabilirii corecte a obligatiilor fiscale datorate privind impozitul pe venit si accesoriile aferente.

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