

DECIZIA nr. 271/2015
privind soluționarea contestației formulate de
domnul **.X.**,
înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. 4468/20.01.2015

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații a fost sesizată de Administrația Sector 5 a Finanțelor Publice – Activitatea de Inspecție Fiscală, cu adresele nr. .x./2015 și nr. .x./2015 înregistrate la D.G.R.F.P.B. sub nr. 4468/20.01.2015 și nr. 21245/17.03.2015 asupra contestației formulate de domnul .X., CNP ..., cu domiciliul fiscal în București, str. .x., nr. .x., sector 5.

Obiectul contestației, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. .x./23.12.2014, completată prin adresele înregistrate sub nr. .x./13.01.2015 și nr. .x./31.03.2015 îl constituie Decizie de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .x./31.10.2014 emisă pe baza Raportului de inspecție fiscală nr. .x./31.10.2014, comunicată prin poștă cu confirmare de primire în data de 27.11.2014, prin care s-au stabilit obligații fiscale în sumă totală de .x. lei, din care contribuabilul contestă suma de .x. lei reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar și accesoriile corespunzătoare acestei sumă în valoare de .x. lei.

Constatând ca, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 alin. (1), art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de domnul .X..

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestația formulată contribuabilul arată că cheltuielile reprezentând contravaloarea abonamentelor Romtelecom și Orange nu au fost acceptate de către organele fiscale ca cheltuieli deductibile deoarece facturile sunt emise pe numele beneficiarului .X. și nu pe numele CA .X.. Contestatarul afirmă că serviciile de telefonie și de internet au fost utilizate pentru desfășurarea activității profesionale a cabinetului de avocatură.

Totodată menționează că nu s-a putut prelua contractul Romtelecom pe numele cabinetului, iar abonamentul Orange inițial a fost încheiat cu contractul .X. și a fost cesionat pe cabinet de avocat în data de 09.07.2012, deoarece renunțarea acestuia înainte de termen ar fi impus plata unor despăgubiri.

Cu privire la suma .x. lei ce reprezintă cheltuieli cu plata TVA în anul 2012, contestatarul precizează că suma a fost introdusă eronat în registrul de control, deoarece aceasta a fost declarată de contribuabil drept cheltuieli nedeductibile la stabilirea impozitului pe venit. Acest aspect este confirmat și de organele de inspecție fiscală prin menționarea în anexa nr. 7.

În susținerea contestației contestatarul anexează contractul de cesiune nr. .x. din 09.07.2012, un document din care reiese situația impozitului pentru anul 2012 și registru-jurnal de încasări și plăți pentru perioada 01.01.2012-31.12.2012, solicitând desființarea în parte a actului administrativ fiscal atacat.

II. Prin Decizia de impunere nr. .x./31.10.2014 emisă pe baza Raportului de inspecție fiscală nr. .x./31.10.2014, organele de inspecție fiscală din cadrul AS5FP au constatat următoarele:

Perioada verificată pentru impozit pe venit: 01.01.2009 - 31.12.2013

Organele de control din totalul cheltuielilor neacceptate nu au acceptat ca deductibile:

- cheltuielile reprezentând contravaloarea abonamentelor Romtelecom și Orange aferente perioadei 2009 – 2012 în valoarea totală de .x. lei, având în vedere că facturile sunt emise pe numele d-nului .X. și nu pe numele cabinetului de avocat .X.;

- cheltuielile cu plata TVA în sumă totală de .x. lei înregistrate în Registor-jurnal de încasări și plăți aferente anului 2012, din care suma de .x. lei reprezentând cheltuieli TVA trimestrului IV 2011 achitat prin bancă în data de 25.01.2012 și suma de .x. lei reprezentând cheltuieli diferențe TVA trimestrului IV 2011 achitat prin bancă în data de 07.02.2012.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile contestatarului, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

3.1. Cu privire la majorarea venitului impozabil în anii 2009 - 2012 cu contravaloarea cheltuielilor de telecomunicații precum și cu cheltuieli privind TVA, cauza supusă soluționării este dacă organul fiscal le-a încadrat legal în categoria cheltuielilor utilizate pentru uz personal, nedeductibile fiscal, în condițiile în care contribuabilul nu a demonstrat cu documente din care să rezulte că sunt emise pe numele cabinetului de avocat, iar plata TVA este nedeductibilă la calculul impozitului pe venit

În fapt, domnul .X. este avocat titular a Cabinetului de avocat .X., cu domiciliul fiscal al persoanei fizice în str. X, nr. x, Sector 5, București, și cu sediul activității la aceeași adresă până la data 27.08.2013 conform Deciziilor nr. .x./14.04.2014 și nr. .x./09.09.2013 emise de Baroul București.

Prin decizia de impunere nr. .x./31.10.2014, organele fiscale din totalul cheltuielilor neacceptate ca fiind deductibile, nu au acceptat cheltuielile reprezentând contravaloarea abonamentelor Romtelecom și Orange în valoare totală de .x. lei având în vedere că facturile sunt emise pe numele beneficiarului .X. și nu pe numele cabinetului de avocat .X. și cheltuielile reprezentând cheltuieli TVA trimestrului IV 2011 în sumă de .x. lei înregistrate în Registor-jurnal de încasări și plăți aferente anului 2012.

Contestatarul afirmă că activitatea cabinetului se desfășoară pe baza unui contract de comodat, prin urmare și serviciile de telefonie și de internet au fost cesionate pe cabinet de avocat în data de 09.07.2012, utilizate pentru desfășurarea activității profesionale a cabinetului de avocatură.

Cu privire la cheltuiala contestată aferentă TVA înregistrată în Registor-jurnal de încasări și plăți pentru anul 2012, contestatarul precizează că acesta a fost declarată de contribuabil drept cheltuiala nedeductibilă la stabilirea impozitului pe venit.

În drept, în conformitate cu dispozițiile art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 37 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004:

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

[...]

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

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

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

(8) Contribuabilii care obțin venituri din activități independente sunt obligați să organizeze și să conducă contabilitate în partidă simplă, cu respectarea reglementărilor în vigoare privind evidența contabilă, și să completeze Registrul-jurnal de încasări și plăți, Registrul-inventar și alte documente contabile prevăzute de legislația în materie.

Norme metodologice:

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

Reguli generale aplicabile pentru deducerea cheltuielilor efectuate în scopul realizării veniturilor sunt și următoarele:

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, inclusiv în cazul cheltuielilor reprezentând plăți efectuate în avans care se referă la alte exerciții fiscale.

Potrivit dispozițiilor OMFP nr.1040/2004 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

„F. Norme privind evidențierea cheltuielilor

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

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

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

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II din Codul fiscal; [...]

Evidența contabilă în partidă simplă a cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, în funcție de natura lor, astfel:

[...]

e) în cazul utilizării bunurilor cu folosință mixtă (pentru afacere și în scop personal), cheltuiala deductibilă se determină, după caz, proporțional cu:

- numărul de kilometri parcurși în interes de afacere;
- numărul de metri pătrați folosiți în interes de afacere;
- numărul de unități de măsură specifice în alte cazuri; și

f) alte cheltuieli deductibile plafonate, stabilite potrivit reglementărilor în vigoare privind impozitul pe venit.”

Având în vedere dispozițiile legale invocate, rezultă că în cazul persoanelor fizice care obțin venituri din activități independente sunt deductibile numai acele cheltuieli care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: sunt efectuate în interesul direct al activității impozabile și nu în interes personal, sunt evidențiate corect în evidența contabilă și sunt justificate cu documente corect întocmite, nefiind permisă deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului.

Rezultă că orice înregistrare în evidența contabilă are la baza documente justificative iar în situația în care documentele care stau la baza înregistrărilor nu furnizează toate informațiile prevăzute de reglementările legale, nu pot dobândi calitatea de document justificativ în baza căruia să se realizeze înregistrările în evidența contabilă potrivit dispozițiilor legale în vigoare pe perioada supusă impunerii.

În susținerea contestației contribuabilul a prezentat Contractul de cesiune nr. .x. din 07.07.2012, obiectul contractului fiind cesiunea abonamentului Orange conținând 2 numere de telefon (0756-xxxxxx și 0756-xxxxxx) către Cabinet individual de avocat .X..

Acest contract a fost luat în vedere și de către organele fiscale, acceptând deductibilitatea cheltuielilor aferente după data încheierii contractului și anume 07.07.2012.

Drept urmare, cheltuielile reprezentând contravaloarea abonamentului Orange după data încheierii contractului de cesiune au fost acceptate de către organului fiscal ca fiind cheltuieli deductibile.

Având în vedere cele reținute mai sus, regula generală pentru deducerea cheltuielilor efectuate în scopul realizării veniturilor este că aceste cheltuieli să fie efective și să fie justificate cu documente, iar prin contestația depusă contribuabilul nu a prezentat niciun document prin care să justifice că până la data încheierii contractului de cesiune din data de 07.07.2012 serviciile de telefonie și de internet au fost utilizate pentru desfășurarea activității profesionale a cabinetului de avocatură, simpla afirmație a acestuia că aceste servicii au fost utilizate pentru desfășurarea activității a cabinetului nu sunt suficiente pentru a justifica deductibilitatea cheltuielilor, contribuabilul având obligația să prezinte documente emise pe numele cabinetului de avocat.

Astfel organul de inspecție în mod legal nu a acceptat deductibilitatea cheltuielilor privind convorbirilor telefonice și de internet între perioada 15.01.2009 și 16.06.2012.

Cu privire la suma .x. lei contestată, contribuabilul depune în susținerea contestației situația de impozit 2012, corectată, împreună cu Registrul-jurnal de încasări și plăți pentru anul 2012.

Potrivit dispozițiilor art. 84 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care prevăd:

„(1) Declarațiile fiscale pot fi corectate de către contribuabil, din proprie inițiativă, pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

(2) Declarațiile fiscale pot fi corectate ori de câte ori contribuabilul constată erori în declarația inițială, prin depunerea unei declarații rectificative. [...]

(5) Prin erori, în sensul prezentului articol, se înțelege erori cu privire la cuantumul impozitelor, taxelor și contribuțiilor, bunurile și veniturile impozabile, precum și alte elemente ale bazei de impunere.

(6) În situația în care în timpul inspecției fiscale contribuabilul depune sau corectează declarațiile fiscale aferente perioadelor și impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor venituri ce fac obiectul inspecției fiscale, acestea nu vor fi luate în considerare de organul fiscal.

În speță sunt aplicabile și dispozițiile art. 102 alin. (3) din același act normativ:

„Art. 102 - (3) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale [...].”

Potrivit prevederilor sus menționate rezultă că în timpul inspecției fiscale începută odată cu comunicarea avizului, depunerea sau corectarea declarațiilor fiscale aferente perioadelor și impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor venituri ce fac obiectul inspecției fiscale (în speță situația refăcută de contribuabil ulterior efectuării inspecției), nu pot fi luate în considerare de organul fiscal.

Cu privire la invocarea de către contestatar a faptului că viramentele privind TVA au fost considerate și de aceasta ca nedeductibile la calculul impozitului pe venit, din adresa organelor fiscale nr. .x./17.03.2015 rezultă următoarele:

- în Declarația 200 nr. .x./24.05.2013 și Decizia de impunere anuală nr. .x./01.07.2013 la calculul impozitului pe venit aferent anului 2012 s-au considerat ca deductibile fiscal suma de .x. lei (cheltuieli deductibile);

- din analiza Registrului jurnal de încasări și plăți, în format electronic, prezentat pentru perioada 01.01.2012 – 31.12.2012, rezultă total cheltuieli în sumă de .x. lei, suma în care este cuprinsă suma de .x. lei, reprezentând plata TVA trim. IV 2011;

- amortizarea mijloacelor fixe pentru anul 2012 este în valoare de .x. lei și nu în sumă de .x. lei. Totalul cheltuielilor din Registrul de încasări și plăți și valoarea amortizării mijloacelor fixe o reprezintă suma de .x. lei (.x. + .x. lei).

- conform Notei explicative dată de contribuabil, anexată în copie, diferența de .x. lei, până la nivelul cheltuielilor deductibile de .x. lei așa cum au fost declarate de contribuabil în Declarația 200 nr. .x./24.05.2013 și cum a fost calculată în Decizia de impunere anuală nr. .x./01.07.2013 este formată din următoarele sume:

- .x. lei reprezentând plata CASS aferentă anului 2012, achitată în anul 2013, considerată nedeductibilă de organele de inspecție fiscală, în conformitate cu art. 48 alin. (4) lit. c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

- + .x. lei reprezentând eroare de adiție, în conformitate cu prevederile art. 48, alin. (5) lit. b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

Contribuabilul a înregistrat la AS5FP sub nr. .x./25.09.2003 Registrul jurnal de încasări și plăți. Totalul cheltuielilor de la pag. 2, pentru anul 2012 este în valoare de .x. lei, suma ce corespunde cu totalul cheltuielilor din Registrul jurnal de încasări și plăți în format electronic prezentat organelor de inspecție fiscală.

Rezultă că CA .X. a declarat cheltuieli deductibile în sumă de .x. lei aferente anului 2012, fără să aibă în vedere că suma de .x. lei reprezentând TVA achitată pentru trim. IV 2011, reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal.

Față de cele mai sus prezentate, contestația formulată de domnul .X., urmează a se respinge ca neîntemeiată cu privire la acest capăt de cerere.

3.2. Cu privire la accesoriile aferente impozitului de venit contestat, stabilit suplimentar prin decizia de impunere nr. .x./31.10.2014, cauza supusă soluționării este dacă domnul .X. datorează aceste accesorii în condițiile în care în sarcina contribuabilului s-au reținut ca fiind datorate debitele principale stabilite prin deciziile de impunere contestate.

În fapt, prin decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .x./31.10.2014, organele de inspecție fiscală au stabilit accesorii corespunzătoare impozitului pe venit contestat în sumă de .x. lei, calculate pentru perioada 23.06.2010-15.10.2014.

În drept, aplicabile acestei spețe sunt dispozițiile art. 119 alin. (1) și alin. (2), art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care prevăd:

„Art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. [...]

Art. 120 – (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

„Art. 120¹ Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, dobânzile și penalitățile de întârziere se datorează pentru neachitarea la termen a obligațiilor față de bugetul general consolidat, ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal, de la data scadenței și până la data achitării efective.

Având în vedere că domnul .X. nu contestă modul de calcul a accesoriilor sub aspectul numărului de zile pentru care au fost calculate accesoriile, însumarea produselor dintre bază de calcul, numărul de zile de întârziere și cota de accesorii aplicată, în baza dispozițiilor art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1, lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2.906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia „*Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumente de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, urmează să fie respinsă ca neîntemeiată contestația și pentru accesorii aferente obligațiilor fiscale, stabilite prin decizia de impunere nr. .x./31.10.2014.

Pentru considerentele arătate mai sus, potrivit temeiurilor legale invocate în conținutul deciziei precum și în temeiul art. 48 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, art. 84, art. 102, art. 119, art. 120, art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2.906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

DECIDE

Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de domnul .X. pentru suma totală de .x. lei reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar și accesorii corespunzătoare acestei sume, stabilită prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .x./31.10.2014, emisă de Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice din cadrul Administrației Sector 5 a Finanțelor Publice.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul București.