

DECIZIA NR. 2

privind soluționarea contestației formulate de **CABINET de AVOCAT**, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Caraș-Severin sub nr.

Obiectul contestației îl reprezintă:

- Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr., pentru anul 2008, pentru suma de **lei** reprezentând diferența în plus de impozit pe venit net anual stabilită suplimentar și suma de **lei** reprezentând accesorii de plată aferente diferenței în plus de impozit pe venit net anual stabilită suplimentar;

- Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. pentru anul 2009, pentru suma de **lei** reprezentând diferența în plus de impozit pe venit net anual stabilită suplimentar și suma de **lei** reprezentând accesorii de plată aferente diferenței în plus de impozit pe venit net anual stabilită suplimentar,
emise de organele de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..

În raport de data întocmirii Deciziilor de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr., pentru anul 2008 și anul 2009, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr., de menționat este faptul că acestea au fost comunicate contribuabilului în data de 25.11.2010, având număr de ieșire de la Administrația Finanțelor Publice din 19.11.2010. La dosarul contestației se află anexate documente privind „Date preluate din decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală” pentru anul 2008 și anul 2009, emise de A.F.P. înregistrate sub nr. /, confirmate de primire de către contestatoare, sub semnătură, din data de 25.11.2010.

Asfel, contestația este considerată ca depusă în termenul legal prevăzut de art.207 (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că, în speță, sunt îndeplinite dispozițiile art.209 alin.(1) lit a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Caraș-Severin prin Serviciul Soluționare Contestații, este investită să soluționeze contestația formulată de Cabinet de Avocat

I. Prin contestația formulată, contestatoarea solicită admiterea în totalitate a contestației și pe cale de consecință să se desființeze în întregime actele administrative atacate, obligând organul emitent, respectiv Administrația Finanțelor Publice să emită o nouă decizie de impunere cu o nouă bază de impozitare, având în vedere următoarele argumente:

Contestatoarea consideră că decizia de impunere nr., atât pentru anul 2008 cât și pentru anul 2009, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr., sunt netemeinice și nelegale. Astfel, contestatoarea susține că în conținutul raportului de inspecție fiscală se arată că în anul 2008 și în anul 2009 au fost înregistrate cheltuieli deductibile mai mari decât

limita admisă de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art. 48 pct.5 lit.m) și lit.n), ori organul de inspecție fiscală a considerat și încadrat în mod eronat cota de 10% plătită lunar la Casa de Asigurări a Avocaților ca fiind cotizație plătită la asociațiile profesionale sau cheltuială reprezentând contribuție profesională obligatorie datorată, potrivit legii, organizațiilor profesionale din care fac parte.

Contestatoarea arată că această cotă de 10% plătită lunar către Casa de Asigurări a Avocaților reprezintă contribuție de asigurări sociale, similară contribuțiilor de asigurări sociale datorate de alte persoane fizice sau juridice sistemului public de pensii și nu reprezintă contribuții profesionale obligatorii datorate de avocat organizațiilor profesionale din care fac parte, respectiv Baroul și Uniunea Națională a Barourilor din România.

Contestatoarea, având în vedere natura juridică diferențiată a celor două contribuții (cota de 10% plătită lunar de avocat către Casa de Asigurări a Avocaților și cotele profesionale obligatorii datorate de avocat, Baroului Caraș-Severin și Uniunii Naționale a Barourilor din România), apreciază că aceste contribuții de asigurări sociale plătite către Casa de Asigurări a Avocaților sunt deductibile integral și nu sunt impozabile conform art.3 alin.2) din O.U.G. nr.221/2000 aprobată prin Legea nr.452/2001. Astfel că, organul de inspecție fiscală a considerat și încadrat în mod eronat cota de 10% plătită lunar la Casa de Asigurări a Avocaților ca fiind cheltuială deductibilă limitat.

Contestatoarea, arată că inclusiv chitanțele emise în urma plății lunare a cotei de 10% sunt eliberate de Casa de Asigurări a Avocaților, filiala și nu de către Baroul, după cum se poate observa în antetul acestor chitanțe, depunând spre exemplificare copii după câteva din aceste chitanțe.

Contestatoarea anexează la contestația formulată copii după: Raportul de inspecție fiscală, deciziile de impunere, adresa emisă de U.N.B.R. Baroul către Administrația Finanțelor Publice, chitanțe, O.U.G. nr.221/2000 privind pensiile și alte drepturi de asigurări sociale ale avocaților.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. pentru anul 2008 precum și Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr., pentru anul 2009, organele de inspecție fiscală au constatat:

Perioada verificată: 01.01.2008 – 31.12.2009.

Pentru anul 2008, organele de inspecție fiscală, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală au consemnat următoarele:

Declarația specială privind veniturile realizate pentru 2008, nr./

| | |
|------------|-----|
| Venit brut | lei |
| Cheltuieli | lei |
| Venit net | lei |
| Impozit | lei |

Sume rezultate în urma controlului

| | |
|------------|-----|
| Venit brut | lei |
| Cheltuieli | lei |
| Venit net | lei |

Impozit lei

Cheltuielile deductibile în sumă de lei au fost efectuate pentru:

- cotizații profesionale lei
- contribuții profesionale lei
- cheltuieli cu CASS lei
- cheltuieli cu telefonul lei
- c/val. ștampilă lei
- c/val. cărți juridice lei
- taxa curs lei
- chirie cabinet lei
- c/val rechizite birou lei

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2008 au fost înregistrate cheltuieli deductibile limitat în sumă de lei, peste limita admisă de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.48 alin.(5) lit m) și lit.n).

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea diferenței de impozit pe venit net în sumă de lei, la care au calculat dobânzi de întârziere în sumă de lei, conform art.120 alin.(7) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Dobânzile de întârziere au fost calculate până la data de 30.09.2010.

Pentru anul 2009, organele de inspecție fiscală, au consemnat următoarele:

Declarația specială privind veniturile realizate pentru 2009, nr.

Venit brut lei
Cheltuieli lei
Venit net lei
Impozit lei

Sume rezultate în urma controlului

Venit brut lei
Cheltuieli lei
Venit net lei
Impozit lei

Cheltuielile deductibile în sumă de lei au fost efectuate pentru:

- cotizații profesionale lei
- contribuții profesionale lei
- cheltuieli cu CASS lei
- cheltuieli cu telefonul lei
- achiziționare laptop lei
- achiziționare mobilier birou lei

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2009 au fost înregistrate cheltuieli deductibile limitat în sumă de lei, peste limita admisă de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.48 alin.(5) lit. m) și lit. n).

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea diferenței de impozit pe venit net în sumă de lei, la care au calculat dobânzi de întârziere în sumă de lei, conform art.120 alin.(7) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu

modificările și completările ulterioare. Dobânzile de întârziere au fost calculate până la data de 30.09.2010.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, susținerile contestatoarei, reglementările legale în vigoare pentru perioada verificată și documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

Perioada supusă inspecției fiscale a fost 01.01.2008 – 31.12.2009.

Referitor la suma de **lei** reprezentând diferența în plus de impozit pe venit net anual stabilită suplimentar și suma de **lei** reprezentând accesorii de plată aferente individualizate prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr., pentru anul 2008, precum și suma de **lei** reprezentând diferența în plus de impozit pe venit net anual stabilită suplimentar și suma de **lei** reprezentând accesorii de plată aferente individualizate prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr., pentru anul 2009,

cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice Caraș Severin prin Serviciul Soluționare Contestații se poate pronunța asupra impozitului pe venit stabilit suplimentar de plată pentru anul 2008 și anul 2009 precum și a accesoriilor aferente, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu precizează ce reprezintă în fapt cheltuielile pe care le-au considerat ca fiind deductibile limitat și pentru care au aplicat prevederile art.48 alin. (5) lit. m) și lit. n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cuantumul acestora pe fiecare categorie de cheltuieli și implicit motivele care au condus la măsura luată.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în anul 2008, contestatoarea a înregistrat cheltuieli deductibile limitat în sumă de lei, peste limita admisă de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.48 alin.(5) lit m) și lit.n), motiv pentru care au procedat la stabilirea diferenței de impozit pe venit net în sumă de 360 lei, la care au calculat dobânzi de întârziere în sumă de lei, conform art.120 alin.(7) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, pentru anul 2009, organele de inspecție fiscală au constatat că, contestatoarea a înregistrat cheltuieli deductibile limitat în sumă de lei, peste limita admisă de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.48 alin.(5) lit. m) și lit. n), motiv pentru care au procedat la stabilirea diferenței de impozit pe venit net în sumă de lei, la care au calculat dobânzi de întârziere în sumă de lei, conform art.120 alin.(7) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Dobânzile de întârziere aferente diferenței de impozit pe venit pentru anul 2008 și anul 2009 au fost calculate până la data de 30.09.2010.

În drept, potrivit prevederilor art. 6 din O.G.nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

De asemenea potrivit prevederilor art. 105 alin.(1) din O.G.nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

„ART. 105

Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere. [...]

Iar potrivit art. 109 „Raportul privind rezultatul inspecției fiscale” din același act normativ:

“ART. 109

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(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) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.

(3) Deciziile prevăzute la alin. (2) se comunică în termen de 7 zile de la data finalizării raportului de inspecție fiscală*.”

Față de prevederile legale incidente și din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă situația de fapt ce a condus la stabilirea impozitului pe venit suplimentar de plată în sarcina contestatoarei, pentru anul 2008 și anul 2009.

Pentru cauza în speță, organele de inspecție fiscală nu au precizat ce reprezintă în fapt cheltuielile pe care le-au considerat ca fiind deductibile limitat, pentru care au aplicat prevederile **art. 48 alin. (5) lit. m) și lit. n)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv din constatările organelor de inspecție fiscală nu rezultă dacă acestea reprezintă taxe lunare plătite către Barou, contribuții la formarea bugetului U.N.B.R., cotizații plătite la orice altă asociație profesională ori contribuție la formarea bugetului sistemului de asigurări al avocaților și nici cuantumul lor pe fiecare categorie de cheltuieli.

Astfel, în ceea ce privește stabilirea impozitului pe venit suplimentar de plată, pentru anul 2008, constatările organelor de inspecție fiscală se referă la faptul că: „ au fost înregistrate cheltuieli deductibile limitat în sumă de lei, peste limita admisă de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.48 alin.(5) lit m) și lit.n).”

Pentru anul 2009, în ceea ce privește stabilirea impozitului pe venit suplimentar de plată, constatările organelor de inspecție fiscală se referă la faptul că: „ au fost înregistrate cheltuieli deductibile limitat în sumă de lei, peste limita admisă de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.48 alin.(5) lit. m) și lit. n) .”

Prin contestația formulată, contestatoarea susține că în mod eronat organul de inspecție fiscală a considerat și încadrat cota de 10% plătită lunar la Casa de Asigurări a Avocaților ca fiind cotizație plătită la asociațiile profesionale sau cheltuială reprezentând contribuție profesională obligatorie datorată, potrivit legii, organizațiilor profesionale din care fac parte. Având în vedere natura juridică diferențiată a celor două contribuții (cota de 10% plătită lunar de avocat către Casa de Asigurări a Avocaților și cotele profesionale obligatorii datorate de avocat Baroului și Uniunii Naționale a Barourilor din România), contestatoarea

apreciază că aceste contribuții de asigurări sociale plătite către Casa de Asigurări a Avocaților sunt deductibile integral și nu sunt impozabile.

Prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. înregistrat la D.G.F.P. sub nr., organele de inspecție fiscală precizează următoarele: pentru anul 2008 - suma de lei reprezintă „ diferența dintre cheltuielile efectuate drept cotizații profesionale obligatorii în sumă de lei și cheltuiala deductibilă admisă de lei stabilită astfel: (venit brut) x 5% = lei”, iar pentru anul 2009 - suma de lei reprezintă „ diferența dintre cheltuielile efectuate drept cotizații profesionale obligatorii în sumă de lei și cheltuiala deductibilă admisă de lei stabilită astfel: (venit brut) x 5% = lei.”

În același referat cu propuneri de soluționare a contestației, organul de inspecție fiscală precizează și faptul că „ cotele de 10% din venitul realizat, sunt contribuții profesionale obligatorii față de organizațiile profesionale din care avocații fac parte, din aceste cote se constituie fonduri de pensii, dar din punct de vedere fiscal sunt deductibile limitat deoarece nu sunt contribuții de asigurări sociale datorate bugetului asigurărilor sociale de stat.”

Având în vedere cele prezentate mai sus rezultă că organele de inspecție fiscală, pentru perioada verificată s-au limitat la a face referire la modul general cu privire la cheltuielile pe care le-au considerat și încadrat ca fiind deductibile limitat, potrivit art. 48 alin. (5) lit. m) și lit. n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără a prezenta detaliat și în structură aceste cheltuieli, quantumul acestora și implicit motivele care au condus la măsura luată, respectiv de stabilire a impozitului pe venit suplimentar de plată pentru anul 2008 și anul 2009. Mai mult, din Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr., înregistrat la D.G.F.P. Caraș-Severin sub nr., reiese că aceste cheltuieli au fost considerate ca fiind deductibile limitat potrivit **art. 48 alin. (5) lit. n)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, raportat la cele constatate de organul de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr., în baza căruia au fost emise deciziile de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată, pentru anul 2008, anul 2009 și cele susținute de contestatoare prin contestația formulată, reținem neanalizarea de către organele de inspecție fiscală a cheltuielilor pe care le-au considerat ca fiind deductibile limitat, nefiind prezentată clar și concret situația de fapt pentru cauza în speță.

Prin urmare, organele de soluționare se află în imposibilitatea de a se pronunța cu privire la majorarea bazei de impunere, iar pe cale de consecință și a impozitului pe venit stabilit suplimentar de plată pentru anul 2008 și anul 2009 și a accesoriilor de plată aferente.

Având în vedere cele reținute mai sus, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: “(3) Prin decizie se poate desființa total sau partial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare “, și se va desființa Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr., pentru anul 2008, pentru suma de **lei** reprezentând diferența în plus de impozit pe venit net anual stabilită suplimentar și suma de **lei** reprezentând accesorii de plată aferente diferenței în plus de impozit pe venit net anual stabilită suplimentar **precum și** Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr., pentru anul 2009, pentru suma de **lei** reprezentând diferența în plus

de impozit pe venit net anual stabilită suplimentar și suma de **lei** reprezentând accesoriile de plată aferente diferenței în plus de impozit pe venit net anual stabilită suplimentar, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă de inspecție să efectueze o nouă verificare pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, luând în considerare prevederile legale aplicabile speței pentru perioada verificată precum și cele reținute prin prezenta decizie, iar, în funcție de cele constatate să emită noi decizii de impunere.

La reverificare, organele de inspecție fiscală vor analiza și argumentele invocate de contestatoare.

În ducerea la îndeplinire a prezentei decizii se va avea în vedere prevederile pct.12.7 și 12.8 din Ordinul nr. 519/ 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“ 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 aferente.

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 6, art.105 alin.(1), art.109, art.216 alin.(3) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct. 12.7.și pct. 12.8 din Ordinului nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată se

DECIDE

Desființarea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr., pentru anul 2008, **pentru suma de lei** reprezentând diferența în plus de impozit pe venit net anual stabilită suplimentar **și suma de lei** reprezentând accesoriile de plată aferente diferenței în plus de impozit pe venit net anual stabilită suplimentar precum și a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr., pentru anul 2009, **pentru suma de lei** reprezentând diferența în plus de impozit pe venit net anual stabilită suplimentar **și suma de lei** reprezentând accesoriile de plată aferente diferenței în plus de impozit pe venit net anual stabilită suplimentar, emise în baza Raportul de inspecție fiscală nr. de organele de inspecție fiscală ale Serviciului de Inspecție Fiscală Persoane Fizice – Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. Caraș- Severin, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă de inspecție să efectueze o nouă verificare pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, luând în considerare prevederile legale aplicabile speței pentru perioada verificată precum și cele reținute prin prezenta decizie, iar, în funcție de cele constatate să emită noi decizii de impunere.

