



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
Direcția Generală a Finanțelor  
Publice Caraș-Severin  
Serviciul Soluționare Contestații



Str. Valea Domanului II, nr.17  
Localitatea Reșița  
Județul Caraș-Severin  
Tel : 0255/214197  
Fax :0255/220103

**DECIZIA NR.**

privind soluționarea contestației formulate de **dl.X**, înregistrată la D.G.F.P. ...

Serviciul Soluționare Contestații, din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice ..., a fost sesizat de către Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice din cadrul aceleiași direcții, prin adresa nr.../...2010 înregistrată la D.G.F.P. ... sub nr.../...2011, asupra contestației formulate de **dl X**, cu sediul în ....

Obiectul contestației îl reprezintă:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.../...2010, pentru suma de .... lei reprezentând diferență taxa pe valoarea adăugată și suma de .... lei reprezentând majorări de întârziere aferente diferenței de taxă pe valoare adăugată;
- 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.../...2010, pentru anul 2008, pentru suma de ... lei reprezentând diferență impozit pe venitul anual stabilit suplimentar și suma de ... lei reprezentând obligații fiscale accesorii aferente impozitului pe venit stabilit 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.../...2010, pentru anul 2009, pentru suma de ... lei reprezentând diferență impozit pe venitul anual stabilit suplimentar și suma de... lei reprezentând obligații fiscale accesorii aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar, emise de organul de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../...2010.

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art.207 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 (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice ...prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată **dl.X**, contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.../...2010, 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.../...2010, pentru anul 2008 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.../...2010, pentru anul 2009, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../....2010.

În susținerea cauzei, contestatorul aduce următoarele argumente:

**A. Din punct de vedere procedural:**

Contestatorul arată că Raportul de inspecție fiscală, împreună cu deciziile de impunere i-au fost comunicate prin poștă, în data de ... 2010, fără a i se acorda dreptul legal la o discuție finală cu inspectorul constatator înaintea întocmirii raportului de inspecție fiscală, discuție prin care avea dreptul de a fi informat asupra aspectelor constatate și totodată avea dreptul de a-și exprima un punct de vedere față de aceste constatări înaintea de încheierea raportului de inspecție fiscală, așa cum este prevăzut la art.9 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, contestatorul precizează faptul că în data de .... 2010 a fost pus în fața faptului împlinit, iar singura modalitate de a-și putea exprima un punct de vedere față de constatările consemnate în raportul de inspecție fiscală îl reprezintă contestația formulată.

**B. Pe fondul constatărilor inspecției fiscale, contestatorul arată următoarele:**

**1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată, contestatorul precizează următoarele:**

Contestatorul arată că în Raportul de inspecție fiscală se menționează că “nu se admite la deducere a TVA suma de ... lei reprezentând TVA deductibilă aferentă achizițiilor de combustibil și achizițiilor de vehicule în perioada ...2009-2010:

- ... lei - TVA aferentă achizițiilor de combustibil;
- ..... lei - TVA aferentă ratelor de leasing pentru achiziționarea unui autoturism”

În ceea ce privește autoturismul, contestatorul susține că acesta nu a fost achiziționat, el neavând drept de proprietate asupra acestuia ci doar dreptul de utilizare conform contractului de leasing încheiat cu firma ... în anul 2008, și nu în intervalul ...2009-...2010.

Astfel, contestatorul invocă prevederile art.145<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, susținând că se află sub incidența excepțiilor stipulate la lit a) de la art.145<sup>1</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În contextul de mai sus, contestatorul arată că un avocat care nu deține propriul său mijloc de transport nu are cum să practice avocatura, pentru că un avocat din Baroul ... nu are cauze doar la Tribunalul ..., ci are cauze și la Curtea de Apel ..., la Judecătoria ..., la Judecătoria ..., iar dacă este un avocat cunoscut, poate avea cauze la orice instanță din România, inclusiv la Înalta Curte de Casație și Justiție. Termenele de judecată sunt stabilite fie în mod aleatoriu de către calculator, fie în sala de judecată de către judecător, avocatul neavând competența de a interveni în acest sens și prin urmare termenele de judecată ale proceselor aflate pe rol angajate de un avocat, se suprapun, contestatorul susținând că în aceeași zi poate avea cauze la Curtea de Apel .... dar și la Judecătoria..., sau la Judecătoria ... dar și la Tribunalul ....

Totodată, contestatorul arată că normele procedurale prevăd că instanța superioară cât și cauzele cu arestați au prioritate, iar pentru instanțele inferioare se solicită în scris de către avocat spre a fi strigată cauza la oră mai târzie, de regulă după ora 13, așa încât să se poată efectua deplasarea spre exemplu de la ... la ... și înapoi, iar spre exemplificare contestatorul anexează la dosarul contestației o astfel de solicitare scrisă.

De asemenea, contestatorul menționează că în normele procedurale se stipulează că avocatul angajat este obligat să se prezinte la proces, neprezentarea acestuia fiind sancționată cu amendă ce poate depăși suma de 5.000 lei.

Concluzionând, contestatorul arată că pentru profesia de avocat, mijlocul de transport este nu doar necesar ci chiar obligatoriu spre a putea face față cerințelor meseriei, susținând faptul că autoturismul unui avocat este utilizat pentru transportul de personal la și de la locul de desfășurare a activității.

În susținerea celor de mai sus, contestatorul a anexat la dosarul cauzei o serie de documente care atestă care au fost deplasările sale efectuate cu autoturismul într-o săptămână normală de lucru, respectiv intervalul ....2010-...2010.

Contestatorul menționează faptul că, începând cu data de ... 2008 are un birou de lucru secundar în localitatea ... nr..., jud...., conform deciziei nr.../... dată de baroul ..., la acest birou deplasându-se odată sau chiar de două ori pe săptămână pentru clienții săi care provin din zona respectivă (...etc.), deplasări pe care le efectuează cu autoturismul.

## **2. Referitor la impozitul pe venit, contestatorul precizează următoarele:**

Contestatorul arată că organele de inspecție fiscală pentru anul 2009 au stabilit un impozit pe venit de plată în sumă de ... lei, iar pentru anul 2008 au stabilit un impozit pe venit în sumă de ... lei.

Totodată, contestatorul arată că pentru anul 2009 organul de inspecție fiscală a considerat nedeductibile următoarele sume ce constituie bază de impozitare a impozitului pe venit:

**În ceea ce privește suma de ...lei reprezentând cheltuiala privind combustibilul**, contestatorul susține că se încadrează la excepțiile stipulate la art.21 alin.(4) lit.t) pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, autoturismul fiind folosit pentru transportul de personal la și de la locul de desfășurare a activității.

Contestatorul susține că în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor legate de achiziția de combustibil acestea sunt deductibile fiscal în condițiile în care și taxa pe valoarea adăugată aferentă combustibilului este deductibilă, întrucât cabinetele de avocatură se regăsesc în excepția mai sus prezentată

Totodată, contestatorul invocă și prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, susținând că, cheltuielile legate de utilizarea unui autoturism de către un avocat au drept obținerea de venituri, pentru că deplasările avocatului la diferite instanțe din diferite orașe au drept scop realizarea de venituri, aferent cărora avocatul plătește taxe și impozite statului.

**În ceea ce privește suma de...lei reprezentând cotizații profesionale**, contestatorul arată că organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru anul 2009 venitul brut realizat de cabinet este de ... lei, iar aferent acestui venit brut, potrivit prevederilor art.48 alin.(5) lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, aceste cheltuieli reprezentând cotizații profesionale au o deductibilitate limitată.

Având în vedere cele de mai sus, contestatorul arată că în anul 2009, X a plătit la Baroul ... următoarele sume:

- cota 10% CAS fond de pensii -	... ..lei
- cota barou	- ... lei
- cota U.A.R.	- ... ..lei
<u>TOTAL</u>	- .... ..lei

În susținerea celor mai sus arătate, contestatorul a anexat la dosarul contestației în copie declarațiile de venit depuse de cabinet în luna ... și... 2009 la Baroul ... împreună cu chitanțele aferente.

În contextul celor de mai sus, contestatorul susține că, în ceea ce privește cota de 10% aceasta reprezintă contribuția avocatului la fondul de pensii, iar contribuțiile profesionale sunt în cauntum mai mic și acestea se plătesc către Baroul ... în cuantum de ... lei/lună și către U.A.R. (Uniunea Avocaților din România) în cuantum de ... lei/lună. Totodată, contestatorul arată că Baroul ... și U.A.R. sunt de fapt organizații profesionale față de care avocații plătesc aceste contribuții profesionale și nu Casa de Pensii față de care avocatul ca oricare alt contribuabil contribuie cu o sumă de bani spre a putea beneficia de o pensie.

Astfel, contestatorul susține că suma de "... lei reprezintă cota plătită către CAS fond de pensii, iar contribuțiile profesionale evidențiate în anul 2009 ca și cheltuială au fost doar în sumă de 1.008 lei (900 lei barou + 108 lei U.A.R.), acestea neavând cum să depășească limita admisibilă în sumă de 5.010 lei stabilită de organele de inspecție fiscală.

Contestatorul susține că în baza aceluiași raționament eronat, organul de inspecție fiscală a stabilit pentru anul 2008 că suma de ... lei reprezentând cheltuiala cu cotizațiile profesionale este o cheltuială nedeductibilă.

Astfel, contestatorul arată că organul de inspecție fiscală a stabilit că pentru anul 2008, avea dreptul să-și deducă suma de ... lei cheltuiala cu cotizațiile profesionale.

Contestatorul a procedat la deducerea doar a sumei de ... lei formată din:

- cota barou	- ... lei (... lei/lunăx12 luni= .... lei)
- cota U.A.R.	- ... lei (... lei/lunăx12 luni =... lei)

Referitor la suma de .... lei menționată de organul de inspecție fiscală, contestatorul susține că aceasta reprezintă cota de participare la fondul de pensii și nu cotizații profesionale.

**În ceea ce privește suma de ... lei reprezentând cheltuieli privind impozitul pe venit și suma de ... lei reprezentând diferența dintre valoarea de intrare a mijloacelor fixe și amortizare,** contestatorul arată că potrivit prevederilor art.48 alin.(7) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, impozitul pe venit nu poate fi o cheltuială deductibilă, "numai că d-na contabil D nu a făcut o astfel de eroare încât să deducă însăși valoarea impozitului".

În susținerea celor de mai sus, contestatorul anexează la contestație Registrele Jurnal de încasări și plăți, aferente celor 4 trimestre ale anului 2009 și Declarația 200 privind veniturile realizate în anul 2009, înregistrată sub nr.../...2010.

Contestatorul arată că făcând o comparație între totalul cheltuielilor efectuate înregistrate conform Registrele Jurnal de încasări și plăți și totalul cheltuielilor evidențiate în Declarația 200 în sumă de ... lei se observă o diferență în sumă de ... lei care a fost scăzută din totalul cheltuielilor deductibile și este formată din: suma de ... lei reprezentând impozit pe venit, suma de ... lei ... și suma de ... lei ....

În concluzie, contestatorul arată că sumele mai sus menționate nu au fost cuprinse în declarația de venit pe anul 2009 ca fiind cheltuieli deductibile.

Totodată, contestatorul susține că în registrul jurnal de încasări și plăți aferent celor 4 trimestre ale anului 2009, a încercuit cu roșu sumele plătite, dar care nu au fost considerate ca fiind deductibile și se poate observa cu ușurință că, din totalul de ... lei s-au regăsit doar două sume ca făcând parte din total și fiind nedeductibile respectiv: suma de ... lei reprezentând impozit pe venit și suma de ... lei (... lei ... + ... lei ...) conform facturii nr....din ...2009 emisă de Z.

În ceea ce privește suma de ... lei, contestatorul susține că d-na contabil D a omis să o înregistreze în Registrul Jurnal de încasări și plăți, această sumă nefăcând parte din totalul de ... lei, dar pe care contabila a scăzut-o în mod greșit din acest total ca fiind nedeductibilă, defavorizând cabinetul de avocatură și nicidecum bugetul statului.

În concluzie, contestatorul susține că dacă suma de ... lei a fost omisă a fi înregistrată în Registrul Jurnal de încasări și plăți, aceasta nu trebuia scăzută din totalul de ... lei ca sumă nedeductibilă.

Contestatorul mai susține faptul că organul de inspecție fiscală care a efectuat controlul la **dl. X** se află sub incidența art.39 lit.c) și art.40 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, întrucât soția sa în anul ... a efectuat un control la D.G.F.P. ... în calitate de ... „ocazie cu care a constatat nereguli și a stabilit răspundere d-nei inspector L”.

Având în vedere cele mai sus prezentate cât și probele concrete anexate la dosarul contestației, contestația solicită anularea tuturor sumelor de plată și a penalităților aferente, constatate de organul de inspecție fiscală și consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.../....2010.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.../...2010 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.../...2010, Deciziei de impunere privind impozitul pe venit anual 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.../...2010, pentru anul 2008 și Deciziei de impunere privind impozitul pe venit anual 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.4.../...2010, pentru anul 2009, organul de inspecție fiscală a constatat următoarele:**

### **1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată**

Perioada supusă controlului .2007 - .2010.

Din verificarea modului de respectare a prevederilor referitoare la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, organul de inspecție fiscală nu a admis la deducere suma de ... lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achizițiilor de combustibil și achizițiilor de vehicule în perioada “...2009 – ...2010”, astfel:

- ... lei - taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibili;

- .... lei – taxa pe valoarea adăugată aferentă ratelor de leasing pentru achiziționarea unui autoturism, constatând faptul că, nu au fost respectate prevederile art.145<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organul de inspecție fiscală a calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei aferente diferenței de taxă pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

## 2. În ceea ce privește impozitul pe venit

Perioada supusă controlului .2007 - .2009.

### Pentru anul 2008

Organul de inspecție fiscală având în vedere datele prezentate în Declarația privind veniturile realizate pe anul 2008, depusă de x la A.F.P. ..., înregistrată sub nr.../...2009, a constatat că au fost declarate următoarele date:

Venit brut	.... .lei
<u>Cheltuieli deductibile</u>	<u>.....lei</u>
Venit net	... lei

Organul de inspecție fiscală arată că din Decizia de impunere anuală pentru anul 2008 nr.../...2009 emisă de A.F.P. ... a rezultat o diferență de impozit pe venit de restituit de ... lei.

În urma verificării documentelor de evidență contabilă și a Registrului Jurnal de încasări și plăți, organul de inspecție fiscală a stabilit că nu se admite ca și cheltuială deductibilă suma de ... lei reprezentând diferența între cheltuielile efectuate drept cotizații profesionale obligatorii la Baroul Caraș-Severin, în sumă de ... lei și cheltuiala deductibilă admisă în sumă de ...lei, stabilită astfel:... lei (venit brut) x 5%= ... lei.

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

Prin urmare, organul de inspecție fiscală a procedat la recalcularea venitului net al cabinetului de avocatură pentru anul 2008, rezultând următoarele:

Venit brut	... .lei
<u>Cheltuieli deductibile</u>	<u>... .lei</u>
Venit net	.. lei

La diferența de venit net constatată de ... lei (.. lei – ... lei), organul de inspecție fiscală a stabilit o diferență suplimentară de impozit pe venit în sumă de ... lei (... lei x 16% = 2... lei), calculată conform art.43 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, la diferența de impozit pe venit constatată, organul de inspecție fiscală a calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei, de la data de ...2009 (... zile de la data primirii deciziei) până la data de ....2010, în conformitate cu art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

### **Pentru anul 2009**

Organul de inspecție fiscală având în vedere datele prezentate în Declarația specială privind veniturile realizate pe anul 2009 depusă de cabinetul de avocatură la A.F.P. ...., înregistrată sub nr. .../...2009, a constatat că au fost declarate următoarele date:

Venit brut: ... .. lei;

Cheltuieli deductibile: ... lei;

Venit net .. lei.

Organul de inspecție fiscală arată că din Decizia de impunere anuală pentru anul 2009 emisă de către Administrația Finanțelor Publice , nr. /2010, a rezultat o diferență de impozit pe venit de restituit de ... lei.

În urma verificării documentelor de evidență contabilă și a Registrului Jurnal de încasari și plăți, pentru anul 2009, organul de inspecție fiscală a stabilit că nu se admite ca și cheltuială deductibilă suma totală de ... lei, după cum urmează :

Suma de .... lei reprezentând cheltuieli privind impozitul pe venit a fost considerată nedeductibilă fiscal la calcul impozitului pe venit, pe anul 2009, având în vedere prevederile art.48 alin.(7) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Suma de ... lei reprezentând cheltuieli privind combustibilul a fost considerată nedeductibilă fiscal la calcul impozitului pe venit, pe anul 2009, având în vedere prevederile art.48 alin.(7) lit. 1<sup>^</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Suma de ... lei reprezentând diferența între cheltuielile efectuate drept cotizații profesionale obligatorii la Baroul Caraș-Severin în sumă de ... lei și cheltuiala deductibilă admisă de ... lei, a fost considerată nedeductibilă fiscal la calcul impozitului pe venit, pe anul 2009, având în vedere prevederile art.48 alin.(5) lit. n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Suma de ... lei reprezentând diferența dintre valoarea de intrare a mijloacelor fixe (... lei) și amortizarea calculată (... lei), a fost considerată nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe venit, pe anul 2009, având în vedere prevederile art.48 alin.(5) lit. i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile pct.38 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ținând cont de cele mai sus prezentate, organul de inspecție fiscală a procedat la recalcularea venitului net al cabinetului de avocatură, pe anul 2009 rezultând următoarele:

Venit brut: ... .lei;

Cheltuieli deductibile: ...lei;

Venit net .. lei.

Pentru diferența de venit net constatată pentru anul 2009 în sumă de ... lei

(... lei – ... lei), organul de inspecție fiscală a stabilit un impozit pe venit suplimentar în sumă de ... lei, calculat conform prevederilor art.43 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, la diferența de impozit pe venit constatată, organul de inspecție fiscală a calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei, de la data de ....2010 (... zile dela data primirii deciziei) până la data de ...2010, în conformitate cu art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**III.** Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pentru perioada verificată, se rețin următoarele:

**1.** Referitor la argumentul contestatorului privind procedura de control, respectiv faptul că organul de inspecție fiscală nu i-a acordat dreptul legal la o discuție finală cu contribuabilul așa cum este prevăzut la art.9 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se reține că, procedura de control nu se află în competența materială de soluționare a contestațiilor ci a organelor de inspecție fiscală.

Nu se află în competența de soluționare a contestațiilor nici susținerea contestatorului referitoare la faptul că organul de inspecție fiscală care a efectuat controlul se află sub incidența art.39 lit.c) și art.40 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

#### **Taxa pe valoarea adăugată**

**2.** Referitor la suma de ... lei reprezentând diferență de taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată și suma de ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente diferenței de taxă pe valoare adăugată, individualizate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..../...2010,

**cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P Caraș-Severin prin Serviciul Soluționare Contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care din constatările organului de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2010, nu rezultă situația de fapt precum și documentele avute în vedere la stabilirea acestor obligații suplimentare.**

**În fapt,** organul de inspecție fiscală în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr..../...2010 a emis Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de organele de inspecție fiscală nr..../...2010, stabilind în sarcina contestatorului diferența de taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente diferenței de taxă pe valoare adăugată în sumă de ... lei.

Perioada supusă verificării în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată este: ...2008 -....2010.

Organul de inspecție fiscală nu a acordat contestatorului drept de deducere pentru suma totală de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată deductibilă



aferentă achizițiilor de combustibil și achizițiilor de vehicule în perioada "...2009 – ...2010", respectiv:

- ... ..lei - taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibili;
- ... lei - taxa pe valoarea adăugată aferentă ratelor de leasing pentru achiziționarea unui autoturism,

motivată de faptul că, acesta nu a respectat prevederile art.145<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organul de inspecție fiscală a calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei aferente diferenței de taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, în conformitate cu prevederile art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată contestatorul susține că autoturismul nu a fost achiziționat, el neavând drept de proprietate asupra acestuia ci doar drept de utilizare conform contractului de leasing.

Totodată, susține că pentru profesia de avocat mijlocul de transport este nu doar necesar ci chiar obligatoriu, iar autoturismul unui avocat este utilizat pentru transportul de personal la și de la locul de desfășurare a activității.

**În drept**, potrivit prevederilor art.128 alin.(1) și art.129 alin.(1), (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care stipulează:

#### **“ART. 128**

*(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.*

#### **ART. 129**

*(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.*

[...]

*(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:*

*a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing;”*

Referitor la regimul TVA aferent operațiunilor de leasing prevederile pct.7. (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, stipulează:

*“Transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing este considerată prestare de servicii conform art. 129 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal. La sfârșitul perioadei de leasing, dacă locatorul/finanțatorul transferă locatarului/utilizatorului dreptul de proprietate asupra bunului, la solicitarea acestuia, operațiunea reprezintă o livrare de bunuri pentru valoarea la care se face transferul. Se consideră a fi sfârșitul perioadei de leasing și data la care locatarul/utilizatorul poate opta pentru cumpărarea bunului înainte de sfârșitul perioadei de leasing, dar nu mai devreme de 12 luni, situație în care valoarea de transfer va cuprinde și suma ratelor care nu au mai ajuns la scadență, inclusiv toate cheltuielile accesorii facturate odată cu rata de leasing. Dacă opțiunea de cumpărare a bunului de către locatar/utilizator se exercită înainte de derularea a 12 luni consecutive de la data începerii contractului de leasing, respectiv data de la care bunul este pus la dispoziția locatarului/utilizatorului, se consideră că nu a mai avut loc o operațiune de leasing, ci o livrare de bunuri la data la care bunul a fost pus la dispoziția locatarului/utilizatorului [...]*

Potrivit prevederilor art.145<sup>1</sup> intitulat "Limitări speciale ale dreptului de deducere" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, introdus de pct. 10 al art. 32, Cap. V din O.U.G. nr. 34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale (aplicabil începând cu 1 mai 2009), se stipulează:

*"(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:*

*a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;*

*b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;*

*c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;*

*d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.*

*(2) Prin achiziție de vehicule, în sensul alin. (1), se înțelege cumpărarea unui vehicul din România, importul sau achiziția intracomunitară a vehiculului".*

coroborat cu prevederile pct.45<sup>1</sup> din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează:

*"(1) În aplicarea art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

*a) vehiculele utilizate exclusiv pentru reparații și/sau intervenție reprezintă vehiculele care pot fi înzestrate sau nu cu echipamente tehnice specifice, ce deservește personalul specializat în vederea reparării bunurilor, precum și cele utilizate pentru deplasarea în acțiuni de intervenție;*

*b) vehiculele utilizate exclusiv pentru pază și protecție sunt vehiculele utilizate în vederea asigurării siguranței obiectivelor, bunurilor și valorilor împotriva oricăror acțiuni ilicite care lezează dreptul de proprietate, existența materială a acestora, precum și protejării persoanelor împotriva oricăror acte ostile care le pot periclita viața, integritatea fizică sau sănătatea, potrivit prevederilor [Legii nr. 333/2003](#) privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor, cu modificările și completările ulterioare;*

*c) vehiculele utilizate exclusiv pentru curierat reprezintă vehiculele care servesc la primirea, transportul și distribuirea scrisorilor, coletelor și pachetelor;*

*d) vehiculele utilizate exclusiv drept care de reportaj reprezintă vehiculele rutiere special amenajate pentru a găzdui tehnica specifică pentru înregistrări audio-video sau transmisii complexe video, audio și/sau date prin unde hertziene sau medii optice, capabile să efectueze producții de televiziune sau radio înregistrate sau transmise în direct sau să transmită la distanță prin tehnologii de radiofrecvență (radiorelee, transmisii prin satelit) sau prin fibră optică semnalul unei producții de televiziune sau de radio către alte care de reportaj sau către un telecentru sau un sediu central de radiodifuziune;*

*e) vehiculele destinate exclusiv utilizării de agenți de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising,*

negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări. În această categorie se cuprind și vehiculele de test-drive utilizate de dealerii auto;

f) vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea sau la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport;

g) vehiculele utilizate exclusiv de agenți de recrutare a forței de muncă sunt vehiculele utilizate în cadrul activității agențiilor de plasare a forței de muncă de către personalul care se ocupă în principal cu recrutarea și plasarea forței de muncă. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de recrutare a forței de muncă[...].

Se reține că, potrivit art.145<sup>1</sup> intitulat "Limitări speciale ale dreptului de deducere" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu se mai permite, în anumite condiții, deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor cu o greutate sub 3,5 tone destinate exclusiv transportului de persoane, inclusiv pentru combustibilul necesar funcționării vehiculelor aflate în proprietatea sau folosința persoanelor impozabile. Această măsură prevede și o serie de excepții ce vizează în principal vehiculele utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității economice, precum și combustibilul aferent utilizării acestora.

Din Circulara nr.341061/15.05.2009 emisă de Ministerul Finanțelor Publice ANAF, în vederea aplicării unitare a prevederilor O.U.G. nr.34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, la lit. A pct. I "Excepții", se rețin următoarele precizări:

"La alin.(1) al art.145<sup>1</sup> sunt prevăzute o serie de excepții pentru care limitările speciale ale dreptului de deducere nu se aplică, pentru acestea aplicându-se regulile generale de deducere. În categoria vehiculelor exceptate de la noile reguli se înscriu:vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării, vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi, vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă.

Categoria de excepții prevăzută la art.145<sup>1</sup> alin.(1) lit.a) din Codul fiscal prezintă un grad de dificultate mai ridicat în ce privește încadrarea motiv pentru care au fost elaborate norme de aplicare, respectiv pct.45<sup>1</sup> din H.G. nr.44/2004.

De subliniat faptul că deși aceste vehicule sunt, așa cum am menționat mai sus, numai cele destinate exclusiv transportului de persoane, dacă ele sunt utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă, vor fi exceptate de la limitarea deducerii TVA stabilită de art. 145<sup>1</sup> [...]

Utilizarea exclusivă a vehiculului pe activitățile exceptate de lege rezultă din: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada faptului că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs din care să rezulte că numai personalul calificat în aceste scopuri utilizează vehiculele în cauză, precum și orice alte dovezi suplimentare care pot fi furnizate.

Având în vedere prevederea expresă a legii care nu permite deducerea TVA decât în cazul în care se poate dovedi utilizarea exclusivă pe categoriile exceptate, rezultă că acele vehicule care sunt parțial utilizate pentru activitățile exceptate și parțial pentru activități care nu se regăsesc pe excepțiile stipulate de lege, nu vor beneficia de deducerea TVA potrivit art.145<sup>1</sup> din Codul fiscal”.

De asemenea, din Circulara nr.341061/15.05.2009 emisă de Ministerul Finanțelor Publice ANAF, în vederea aplicării unitare a prevederilor O.U.G. nr.34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, se reține la lit. A pct. I “Utilizarea vehiculelor în cadrul contractelor de leasing din perspectiva utilizatorului”, următoarele precizări:

“...din coroborarea prevederilor legale sus menționate cu reglementările introduse prin art.32 punctul 10 din O.U.G.34/2009, rezultă cu claritate faptul că prevederile privind eliminarea dreptului de deducere a TVA nu vor fi aplicabile pentru ratele de leasing plătite de utilizatori societăților de leasing pe perioada derulării contractelor de leasing, întrucât acestea reprezintă din punct de vedere al TVA prestări de servicii în sensul art.129 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dar se vor aplica pentru valoarea la care se face transferul dreptului de proprietate la sfârșitul contractului de leasing, aceasta fiind considerată o livrare de bunuri.

Subliniem faptul că potrivit pct.7 alin.(2) din normele de aplicare a Codului fiscal, se consideră a fi sfârșitul perioadei de leasing și data la care locatarul/utilizatorul poate opta pentru cumpărarea bunului înainte de sfârșitul perioadei de leasing, dar nu mai devreme de 12 luni. În acest context atragem atenția că dacă opțiunea de cumpărare a bunului de către locatarul/utilizatorul se exercită înainte de derularea a 12 luni consecutive de la data începerii contractului de leasing, se consideră că nu a mai avut loc o operațiune de leasing ci o livrare de bunuri de la data de la care bunul este pus la dispoziția locatarului/utilizatorului, situație în care prevederile privind eliminarea dreptului de deducere se aplică la întreaga valoare de achiziție a vehiculului, în limitele și în condițiile prevăzute de lege.

Dacă opțiunea de cumpărare a bunului de către locatar/utilizator se exercită după derularea a 12 luni consecutive de la data începerii contractului de leasing, dar înainte de sfârșitul perioadei de leasing, se consideră că are loc o livrare de bunuri la valoarea la care se face transferul, valoare ce include și ratele care au ajuns la scadență”.

Asfel, din aceeași circulară se reține că: “Din punct de vedere al TVA: - la cumpărarea vehiculelor nu se exercită dreptul de deducere ( cu excepția vehiculelor pe perioada derulării contractelor de leasing);

- în ceea ce privește activitatea de exploatare: nu se deduce TVA pentru combustibilii necesari funcționării vehiculelor aflate în posesia sau în folosința persoanei impozabile, cu excepțiile prevăzute de lege.”

Pentru cauza în speță se reține că organul de inspecție fiscală a constatat că **dl. x**, nu poate beneficia de deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibil în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă ratelor de leasing în sumă de ... lei pentru achiziționarea unui autoturism, fără a preciza însă care sunt motivele de fapt și documentele avute în vedere care au condus la aceste constatări.

Astfel, în Raportul de inspecție fiscală nr..../...2010, organul de inspecție fiscală consemnează că, contestatorul nu poate beneficia de deducerea taxei pe valoarea

adăugată aferentă ratelor de leasing pentru achiziționarea unui autoturism, în sumă de ... lei, fără a face nici o referire cu privire la existența și analizarea acestui contract de leasing, necunoscându-se astfel dacă pe perioada analizată contestatorul are drept de folosință a bunului sau i s-a transferat dreptul de proprietate.

Pe de altă parte contestatorul deși susține că "autoturismul (...) nu a fost achiziționat eu neavând drept de proprietate asupra acestuia ci doar dreptul de utilizare conform contractului de leasing încheiat cu firma .. în anul 2008 și nu în intervalul ...2009-....2010", nu aduce în lămurirea cauzei, nici un document.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale anterior precizate referitoare la regimul taxei pe valoarea adăugată aferent operațiunilor de leasing, precum și cele reținute mai sus, organul de soluționare a contestațiilor se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra taxei pe valoarea adăugată aferentă ratelor de leasing în sumă de ... lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibil în sumă de ... lei pentru care organul de inspecție nu a acordat drept de deducere, din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă a analizat și categoriile de excepții stipulate la art.145<sup>1</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu punctul 45<sup>1</sup> din [H.G. nr.44/2004](#) pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, în condițiile în care în cuprinsul raportului de inspecție fiscală la invocarea art. 145<sup>1</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală omite să invoce și categoriile de excepții prevăzute la acest articol.

Prin urmare având în vedere prevederile legale referitoare la limitările speciale ale dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru combustibil, precum și cele reținute mai sus, organul de soluționare a contestațiilor se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibil în sumă de ... lei.

Mai mult, se reține că în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..../...2010, care a fost emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr..../...2010, atât pentru diferența de taxă pe valoarea adăugată aferentă ratelor de leasing pentru achiziționarea unui autoturism cât și pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibil, organul de inspecție fiscală s-a rezumat a înscrie la punctul 3.1.1. "Motivul de fapt", următoarele: "TVA deductibilă aferentă achizițiilor de combustibil și achizițiilor de vehicule în perioada ...2009-...2010".

În consecință, având în vedere cele reținute, organul de soluționare nu se poate pronunța pe fondul cauzei în speță, întrucât din documentele aflate la dosarul cauzei nu se poate stabili situația de fapt, motiv pentru care se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3): "*Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare*", astfel că, se va desființa Decizia de impunere nr..../....2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../...2010, pentru suma totală de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată și suma de ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente, urmând ca organele de inspecție fiscală prin altă echipă de inspecție să efectueze o nouă verificare asupra aceluiași documente, pentru aceeași perioadă și pentru același tip de taxă, iar în funcție de cele constatate să emită o nouă decizie de impunere.

În ducerea la îndeplinire a prezentei decizii se va avea în vedere și 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.”*

La reverificare, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, prevederile legale aplicabile speței pentru perioada verificată, argumentele contestatorului precum și toate documentele care au legătură cu speța în cauză.

### **Impozitul pe venit**

Perioada supusă verificării în ceea ce privește impozitul pe venitul din activități independente este: ....2007 - ...2009.

**3.** Referitor la suma de... lei reprezentând diferența 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.../...2010, pentru anul 2008,

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

**În fapt,** organul de inspecție fiscală a constatat faptul că în anul 2008, contestatorul 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.n), motiv pentru care au procedat la stabilirea diferenței de impozit pe venit net în sumă de ... lei, la care au calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei, conform art.120 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

**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 speței 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 contestatorului, pentru anul 2008.

Pentru cauza în speță, organul de inspecție fiscală nu a precizat ce reprezintă în fapt “cheltuielile efectuate drept cotizații profesionale obligatorii” pe care le-au considerat ca fiind deductibile limitat, pentru care au aplicat prevederile art. 48 alin. (5) lit. n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv din constatările organului de inspecție fiscală nu rezultă dacă acestea reprezintă taxe lunare plătite către Barou, contribuții la formarea bugetului U.N.B.R., 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 limitează la faptul că:”nu se admite ca și cheltuială deductibilă suma de ... lei reprezentând diferența dintre cheltuielile efectuate drept cotizații profesionale obligatorii la Baroul ..., în sumă de ... lei și cheltuiala deductibilă admisă de ... lei”

Contestatorul susține că suma de .... lei stabilită de organul de inspecție fiscală reprezentând cotizații profesionale reprezintă cota de participare la fondul de pensii și nu cotizații profesionale, iar suma dedusă de cabinet pentru cotizații profesionale pentru anul 2008 este în sumă de ... lei, în condițiile în care avea dreptul să deducă suma de ... lei.

Prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.../...2010, înregistrat la D.G.F.P. Caraș-Severin sub nr.../...2011, organul de inspecție fiscală precizează următoarele: “în diferența de ... lei sunt incluse atât cotizațiile către barou cât și cele

către U.N.A. respectiv Casa de Asigurări a Avocaților, în raport facându-se referire numai la cele către barou, nefiind stabilite sumele diferențiat pe fiecare organizație profesională în parte.”

Având în vedere cele prezentate mai sus rezultă că organul de inspecție fiscală, pentru perioada verificată s-a limitat la a face referire la modul general cu privire la cheltuielile pe care le-a considerat și încadrat ca fiind deductibile limitat, potrivit art. 48 alin. (5) lit. n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără a prezenta detaliat și în structură aceste cheltuieli, cuantumul acestora și motivele care au condus la măsura luată, respectiv de stabilire a impozitului pe venit suplimentar de plată pentru anul 2008. Mai mult, din Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr..../...2010, înregistrat la D.G.F.P. .... sub nr.../...2010, rezultă că organul de inspecție fiscală a inclus în categoria contribuțiilor profesionale obligatorii plătite la Baroul ... și contribuțiile plătite de contestator către Casa de Asigurări a Avocaților.

Astfel, raportat la cele constatate de organul de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr..../...2010, în baza căruia a fost emisă decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată, pentru anul 2008 și cele susținute de contestator prin contestația formulată, se reține că organul de inspecție fiscală nu a procedat la o analiză detaliată a cheltuielilor pe care le-a considerat ca fiind deductibile limitat, verificarea nefiind întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor în cauză.

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 precum și a accesoriilor de plată aferente.

Având în vedere cele mai sus reținute, urmează să se facă aplicarea prevederilor art.216 alin.(3): *”Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”*, astfel că, se va desființa Decizia de impunere privind impozitul pe venit anual 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..../...2010, pentru anul 2008, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../...2010, pentru suma de ... lei reprezentând diferență impozit pe venit stabilit suplimentar de plată și suma de ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente diferenței de impozit pe venit stabilit suplimentar de plată, urmând ca organele de inspecție fiscală prin altă echipă de inspecție să efectueze o nouă verificare asupra aceluiași documente, pentru aceeași perioadă și pentru același tip de impozit, iar în funcție de cele constatate să emită o nouă decizie de impunere.

În ducerea la îndeplinire a prezentei decizii se va avea în vedere și 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.”

La reverificare, organele de inspecție fiscală vor proceda la reanalizarea situației fiscale privind impozitul pe venit pe anul 2008, ținând cont de prevederile legale aplicabile speței, argumentele contestatorului precum și de cele reținute prin prezenta decizie.

4. Referitor la suma de ... lei reprezentând diferența 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..../....2010, 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 2009 precum și a accesoriilor aferente, în condițiile în care organul de inspecție fiscală nu a realizat o analiză completă și detaliată a situației de fapt care să conducă la o determinare clară a bazei de impunere și implicit a stabilirii diferenței de impozit pe venit și accesoriile aferente pe anul 2009.**

**În fapt**, pentru anul 2009, organul de inspecție fiscală a constatat că nu se admite ca și cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe venit suma totală de ... lei, după cum urmează :

Suma de ... lei reprezentând cheltuiala privind impozitul pe venit a fost considerată nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe venit pe anul 2009, având în vedere prevederile art.48 alin.(7) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Suma de ... lei reprezentând cheltuieli privind combustibil a fost considerată nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe venit pe anul 2009, având în vedere prevederile art.48 alin.(7) lit. <sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Suma de ... lei reprezentând diferența între cheltuielile efectuate drept cotizații profesionale obligatorii la Baroul ... în sumă de ... lei și cheltuiala deductibilă admisă de ... lei, a fost considerată nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe venit pe anul 2009, având în vedere prevederile art.48 alin.(5) lit. n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Suma de ... lei reprezentând diferența dintre valoarea de intrare amijloacelor fixe (... lei) și amortizarea calculată (... lei), a fost considerată nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe venit pe anul 2009, având în vedere prevederile art.48 alin.(5) lit. i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile pct.38 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Drept urmare, organul de inspecție fiscală a procedat la stabilirea diferenței de impozit pe venit net în sumă de ... lei, la care a calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei, conform art.120 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**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 speței 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 contestatorului, pentru anul 2009.

În ceea ce privește suma de ... lei reprezentând cotizații profesionale obligatorii la Baroul ... se reține că organul de inspecție fiscală nu a precizat ce reprezintă în fapt “cheltuielile efectuate drept cotizații profesionale obligatorii” pe care le-a considerat ca fiind deductibile limitat, pentru care au aplicat prevederile art. 48 alin. (5) lit. n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv din constatările organului de inspecție fiscală nu rezultă dacă acestea reprezintă taxe lunare plătite către Barou, contribuții la formarea bugetului U.N.B.R 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 2009, constatările organului de inspecție fiscală referitoare la cheltuielile mai sus arătate se limitează la faptul că:”nu se admite ca și cheltuială deductibilă suma de ... lei reprezentând diferența dintre cheltuielile efectuate drept cotizații profesionale obligatorii la Baroul ..., în sumă de ... lei și cheltuiala deductibilă admisă de .... lei”

Contestatoarea susține că “suma de ... reprezintă cota plătită către CAS fond de pensii, iar contribuțiile profesionale evidențiate în anul 2009 ca și cheltuială au fost doar în sumă de ... lei (... lei barou + ... lei UAR) [...] cheltuielile ce constau în contribuții profesionale obligatorii către Baroul ... și U.A.R. în valoare totală de ... lei nu aveau cum să depășească limita admisibilă în valoare de ... lei”

Prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.../...2010, înregistrat la D.G.F.P. Caraș-Severin sub nr.../...2011, în ceea ce privește cheltuielile efectuate de contestator cu cotizațiile profesionale obligatorii pentru anul 2009, organul de inspecție fiscală precizează că are în vedere aceleași considerente prezentate pentru anul 2008.

Ținând cont de cele prezentate mai sus, rezultă că organul de inspecție fiscală pentru perioada verificată s-a limitat la a face referire la modul general cu privire la cheltuielile pe care le-a considerat și încadrat ca fiind deductibile limitat, potrivit art. 48 alin. (5) lit. n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără a prezenta detaliat și în structură aceste cheltuieli, cuantumul acestora și motivele care au condus la măsura luată, respectiv majorarea bazei de impunere privind impozitul pe venit pe anul 2009, cu aceste cheltuieli. Mai mult, din Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.../...2010, înregistrat la D.G.F.P. ... sub nr.../...2010, rezultă că organul de inspecție fiscală a inclus și pentru anul 2009 în categoria contribuțiilor profesionale obligatorii plătite la Baroul ... și contribuțiile plătite de contestator către Casa de Asigurări a Avocaților.

Astfel, raportat la cele constatate de organul de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr.../...2010, în baza căruia a fost emisă decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată, pentru anul 2009 și cele susținute de contestator prin contestația formulată, se reține că organul de inspecție fiscală nu a procedat la o analiză detaliată a cheltuielilor privind cotizațiile profesionale obligatorii pe care le-au considerat ca fiind deductibile limitat, verificarea nefiind întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor în cauză.

Prin urmare, organele de soluționare se află în imposibilitatea de a se pronunța cu privire la majorarea bazei de impunere a impozitului pe venit pe anul 2009 cu aceste cheltuieli.

În ceea ce privește neacordarea deductibilității cheltuielilor privind combustibilul în sumă de ... lei pentru care organul de inspecție nu a acordat drept de deducere din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă a analizat și categoriile de excepții stipulate la art.48 alin.(7) lit. <sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu punctul 39<sup>1</sup> din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în condițiile în care în cuprinsul raportului de inspecție fiscală la invocarea art.48 alin.(7) lit. <sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală omite să invoce și categoriile de excepții prevăzute la acest articol.

De asemenea, se reține că în susținerea cauzei contestatorul invocă prevederile art.21 alin. (1) și alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ori prevederile legale invocate de către acesta se referă la impozitul pe profit și nicidecum la impozitul pe venit, contestatorul fiind plătitor de impozit pe venit și nu de impozit pe profit.

În atare situație, rezultă că organul de inspecție fiscală, pentru perioada verificată nu a procedat la o analiză temeinică a stării de fapt rezumându-se la constatarea și încadrarea cheltuielilor cu combustibilul ca fiind nedeductibile fiscal potrivit art. 48 alin. (7) lit. <sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, organele de soluționare se află în imposibilitatea de a se pronunța cu privire la majorarea bazei de impunere a impozitului pe venit pe anul 2009 cu aceste cheltuieli.

În ceea ce privește celelalte capete de cerere de natura cheltuielilor considerate nedeductibile la determinarea impozitului pe venit pe anul 2009 de către organul de inspecție fiscală în sumă totală de ... lei, respectiv: cheltuiala privind impozitul pe venit în sumă de ... lei și cheltuiala reprezentând diferența dintre valoarea de intrare a mijloacelor fixe și amortizare în sumă de ... lei, se reține că, din cele consemnate în raportul de inspecție fiscală în raport cu cele susținute de contestator și din documentele depuse de acesta la dosarul cauzei respectiv Registrul Jurnal de încasări și plăți pe anul 2009 și Declarația 200 pe anul 2009, nu rezultă situația clară care a condus la majorarea bazei de impunere privind impozitul pe venit cu aceste cheltuieli, respectiv dacă, în fapt, aceste cheltuieli au fost sau nu au fost luate în calcul de către contestator la determinarea bazei de impunere, în condițiile în care nici din constatările organului de inspecție fiscală nu reiese că a efectuat o analiză comparativă a datelor înscrise în Registrul Jurnal de încasări și plăți pe anul 2009 și în Declarația 200 privind veniturile realizate în anul 2009 depusă și înregistrată la A.F.P. ... sub nr....../...2010.

Având în vedere cele mai sus reținute, urmează să se facă aplicarea prevederilor art.216 alin.(3): *“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”,* astfel că, se va desființa Decizia de impunere privind impozitul pe venit anual 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....../...2010, pentru anul 2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr....../...2010, pentru suma de ... lei reprezentând diferență impozit pe venit stabilit suplimentar de plată și suma de ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente diferenței de impozit pe venit stabilit suplimentar de plată, urmând ca organele de inspecție fiscală prin altă echipă de inspecție să efectueze o nouă verificare asupra aceluiași documente, pentru aceeași perioadă și pentru același tip de impozit, iar în funcție de cele constatate să emită o nouă decizie de impunere.

În ducerea la îndeplinire a prezentei decizii se va avea în vedere și 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.”*

La reverificare, organele de inspecție fiscală vor proceda la reanalizarea situației fiscale privind impozitul pe venit pe anul 2009, ținând cont de prevederile legale aplicabile speței, argumentele contestatorului precum și de cele reținute prin prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul, art.128 (1), art.129 alin. (1), (3), art.145 ^1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare; pct.7 (2) și pct.45^1 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004; 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 Ordinul

nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată se:

## **DECIDE**

**1. Desființarea** Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de organele de inspecție fiscală nr..../...2010, pentru suma de ... lei reprezentând diferența de taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată și suma de .... lei reprezentând majorări de întârziere aferente diferenței de taxă pe valoare adăugată, emisă de organul de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../...2010,

urmând ca organele de inspecție fiscală prin altă echipă de inspecție, să efectueze o nouă verificare pentru aceeași perioadă și pentru același tip de taxă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, de cele precizate prin prezenta decizie și în funcție de cele constatate să emită o nouă decizie de impunere.

**2. 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..../2010, pentru anul 2008, pentru suma de ... lei reprezentând diferență impozit pe venitul anual stabilit suplimentar și suma de ... lei reprezentând obligații fiscale accesorii aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar, emisă de organul de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr/2010,

urmând ca organele de inspecție fiscală prin altă echipă de inspecție, să efectueze o nouă verificare pentru aceeași perioadă și pentru același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, de cele precizate prin prezenta decizie și în funcție de cele constatate să emită o nouă decizie de impunere.

**3. 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./ 2010, pentru anul 2009, pentru suma de ... lei reprezentând diferență impozit pe venitul anual stabilit suplimentar și suma de ... lei reprezentând obligații fiscale accesorii aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar, emisă de organul de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr./2010,

urmând ca organele de inspecție fiscală prin altă echipă de inspecție, să efectueze o nouă verificare pentru aceeași perioadă și pentru același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, de cele precizate prin prezenta decizie și în funcție de cele constatate să emită o nouă decizie de impunere.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, conform procedurii legale, în termenul de 6 luni, la Tribunalul ...

DIRECTOR EXECUTIV,