

DECIZIA nr. 455 din 2012 privind solutionarea
contestatiei formulata de **S.C.A. "X"**,
cu sediul in Bucuresti, str. ...,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ..

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. .., inregistrata sub nr. .., completata cu adresa inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr..., de catre Administratia Finantelor Publice sector .. - Activitatea de Inspectie Fiscala Persoane Fizice, cu privire la contestatia formulata de S.C.A. "X", C.I.F. ...

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. .., completata cu adresa inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.... il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..., emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ..., comunicata in data de **24.05.2012**.

Suma totala contestata este de .. lei, din care:

- .. lei taxa pe valoarea adaugata;
- .. lei dobanzi, penalitati de intarziere aferente.

De asemenea, solicita anulara dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. ...

Avand in vedere faptul ca prin adresele nr. .. si nr. .., domnul Y si doamna Z au formulat contestatii in ceea ce priveste impozitul pe venit, precum si precizarile din cuprinsul adresei nr..., contestatiile privind impozitul pe venit vor fi analizate separat, nefiind indeplinite conditiile in ceea ce priveste conexarea.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de S.C.A. "X" cu privire la decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ...

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector .. au efectuat inspectia fiscala generala la S.C.A. "X" pentru perioada: 01.03.2008-31.12.2009 - pentru impozitul pe venit, impozitul pe venitul din salarii, contributiile pentru asigurarile sociale, contributiile individuale de asigurari pentru somaj si 01.08.2008 -31.03.2011 - pentru TVA.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. .., iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .., prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de .. lei si accesoriile aferente in suma de .. lei.

II. Prin contestatia formulata S.C.A. "X" considera nelegala decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .. emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. .., pe care intelege sa o conteste din urmatoarele considerente:

1. Decizia a fost intocmita si data urmare a unei inspectii fiscale nelegale cu incalcarea prevederilor art. 94 alin. (5), art. 104 alin. (1), art. 105 alin. (2), art. 107 din Codul de procedura fiscala.

Contestatarul precizeaza ca organul emitent a actionat in mod nelegal la sesizarea organelor de urmarire penala, dand curs verificarilor solicitate de acestea, cu incalcarea art. 94 alin.(5) Cod procedura fiscala.

De asemenea, contestatarul mentioneaza ca desi s-a conformat cu promitutiunile tuturor obligatiilor, incluzand obligatia de a pune la dispozitie toate documentele si informatiile contabile si fiscale solicitate, organul de inspectie fiscala a mentinut pe toata durata inspectiei fiscale o stare de incertitudine in mod ilegal, nejustificat si abuziv ce a facut ca societatea sa se afle in imposibilitatea de a arhiva in mod corect si definitiv documentele contabile si fiscale ce au facut obiectul inspectiei fiscale.

Contestatarul sustine ca nu a fost informata niciodata pe durata inspectiei fiscale asupra constatarilor rezultate, organul de inspectie fiscala dand dovada de lipsa de transparenta. In acest sens se mentioneaza ca procesul-verbal nr. .. de cercetare la fata locului a fost intocmit unilateral, nu i-a fost comunicat si nu i-a fost acordat dreptul de a formula contestatie cu privire la constatările efectuate la fata locului.

De asemenea, contribuabilul reclama depasirea termenului de 3 luni pentru efectuarea inspectiei fiscale.

2. Referitor la TVA, contestatarul sustine ca organul de inspectie fiscala nu a respectat prevederile legale la stabilirea cheltuielilor deductibile, intrucat:

- este nelegala incadrarea facturilor aferente cheltuielilor efectuate cu amenajarea sediului profesional, reparatiile si service-ul auto si combustibil consumat in vederea desfasurarii activitatii profesionale, ca nedeductibile, intrucat pentru fiecare document justificativ trebuie analizata deductibilitatea in mod individual. Contestatarul precizeaza faptul ca sediul profesional din str. .. este locul principal al desfasurarii activitatii, in acest spatiu s-a desfasurat si se desfasoara in continuare lucrari profesionale specifice, chiar daca pentru o perioada determinata de timp in acest spatiu s-au desfasurat lucrari de reparatii si amenajari, in acest sens considera nerelevanta constatarea organului de inspectie fiscala din Procesul-verbal nr. ...

- pentru anul 2008 organul de inspectie fiscala a constatat in mod eronat TVA nedeductibil in suma de .. lei si majorari in suma de .. lei, respectiv:

- 1) .. lei - TVA combustibil;
- 2) .. lei - TVA aferent factura .., reprezentand consultanta imobiliara;
- 3) .. lei - TVA aferent cheltuielilor cu materiale de constructii si intretinere (corpuri iluminat, usa, electrice).

Contestatarul sustine ca in tabelul cu combustibil pentru anul 2008, pag... din Raport s-a trecut de doua ori bonul cu nr... din .. cu baza de .. lei.

Diferenta la TVA deductibil dintre declaratia 394 si decont in suma de .. lei este nejustificata deoarece provine de la bonurile de consum.

Dispozitia de masuri de rectificare a declaratiei 394 este nejustificata, declaratia a fost intocmita corect.

- pentru anii 2009 si 2010 organul de inspectie fiscala a constatat in mod eronat TVA nedeductibil in suma de .. lei si majorari in suma de .. lei (2009), respectiv .. lei si majorari de intarziere in suma de .. lei (2010), pentru achizitii de combustibil, materiale de constructii, reparatii si service auto, spalatorie chimica, pe motiv ca pentru fiecare document trebuie analizata deductibilitatea individual.

Contestatarul mai sustine ca exista o necorelatie intre total TVA din tabelul "situatia cheltuielilor nedeductibile 2009", pag.19 din Raport, unde total TVA nedeductibil este de .. lei si

tabelul "Situatie TVA 2009", pag.12 din Raport, unde diferenta TVA din inspectia fiscala este de .. lei. Diferenta de .. lei este compusa din:

suma de .. lei care s-a regularizat in trim.I 2010;

suma de .. lei de la luna august 2009, care nu a fost inclusa si in tabelul "Situatia cheltuielilor nedeductibile 2009".

Diferenta la TVA deductibil dintre declaratia 394 si decont in suma de .. lei (2009), respectiv in suma de .. lei (2010) este nejustificata deoarece provine de la TVA nedeductibil de care s-a tinut cont in decont (trebuia sa se compare cu randul "TOTAL TAXA DEDUCTIBILA" si nu cu "SUB-TOTAL TAXA DEDUSA".

- pentru anul 2011 organul de inspectie fiscala a constatat TVA nedeductibila in suma de ... lei, pentru achizitii de materiale de constructie, servicii hoteliere, spalatorie chimica.

Diferenta la TVA deductibila dintre declaratia 394 si decont in suma de .. lei este nejustificata deoarece s-au comparat sumele din declaratia 394 aferenta semestrului I 2011 cu decontul de TVA aferent trimestrului I 2011.

3. Referitor la constatările din capitolul IV din Raport "Constatari privind impozitul pe venit", contestatara sustine ca achizitiile de materiale de constructii pentru reparatii la imobilul folosit, in calitate de comodat, drept sediu profesional au fost efectuate tocmai in scopul realizarii venitului, invocand in sustinere dispozitiile art. 48 alin.5 lit.i) din Codul fiscal, precum si cele ale pct.38 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile contestatoarei, reglementările legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

In baza Deciziei Baroului Bucuresti nr.... sediul S.C.A. "X", CUI RO ..., este in Bucuresti, str. ..., in baza contractului de comodat din 01.04.2008 incheiat intre domnul Y in calitate de proprietar si S.C.A. "X".

In perioada 01.04.2008-16.07.2009 a avut urmatoarele sedii secundare:

- in perioada 01.04.2008 - 16.07.2009 - ... Bucuresti, in baza deciziei Baroului Bucuresti nr. .. din data de ..;

- in perioada 17.07.2009 - prezent - str. ..., Bucuresti, in baza deciziei Baroului Bucuresti nr. .. din data de ...

Inspectia fiscala generala a vizat perioadele: 01.03.2008-31.12.2009 - pentru impozitul pe venit, impozitul pe venitul din salarii, contributiile pentru asigurarile sociale, contributiile individuale de asigurari pentru somaj si **01.08.2008 -31.03.2011 - pentru TVA**, constatările inspectiei fiind consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. ...

In baza constatărilor din raport cu privire la TVA a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr... prin care s-a stabilit in sarcina S.C.A. "X", TVA de plata in suma de .. lei si .. lei dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

3.1. Cu privire la procedura de desfasurare a inspectiei fiscale, se retin urmatoarele:

In baza avizului de inspectie fiscala nr. . organul de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector .. a informat contribuabila S.C.A. "X", CIF .., ca incepand cu data de 07.06.2011 va face obiectul unei inspectii fiscale generale, avand ca obiective: verificarea ansamblului declaratiilor fiscale si/sau operatiunilor relevante pentru inspectia fiscala, verificarea

modului de organizare si conducere a evidentei fiscale si contabile, pentru perioada: 01.03.2008-31.12.2009 - pentru impozitul pe venit, impozitul pe venitul din salarii, contributiile pentru asigurarile sociale, contributiile individuale de asigurari pentru somaj si 01.08.2008 -31.03.2011 - pentru TVA.

Inspectia fiscala a inceput la data de 11.07.2011.

Prin adresa inregistrata la AFP sector .. sub nr..., contribuabila a solicitat suspendarea inspectiei fiscale.

Suspendarea a fost aprobata si comunicata societatii cu adresa nr. ..., iar conform adresei nr..., **inspectia fiscala a fost reluata incepand cu data de 22.08.2011.**

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. ..., iar in baza caruia a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..., prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de .. lei si accesoriile aferente in suma de .. lei.

In drept, potrivit prevederilor art.6, art.9, art. 94, art.96, art.97, art.100, art. 101 si art. 104 din O.G. nr92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si a Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003, aprobate prin H.G. nr.1050/2004, in vigoare la data initierii inspectiei fiscale:

"Art. 6 - Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptatit sa aprecieze, în limitele atributiilor si competentelor ce îi revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, întemeiata pe constatari complete asupra tuturor împrejurarilor edificatoare în cauza."

"Art. 9 - Dreptul de a fi ascultat

(1) Înaintea luarii deciziei organul fiscal este obligat sa asigure contribuabilului posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere cu privire la faptele si împrejurarile relevante în luarea deciziei."

"Art. 94 - Obiectul si functiile inspectiei fiscale

(1) Inspectia fiscala are ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii îndeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora. (2)

Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea îndeplinirii obligatiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza si evaluarea informatiilor fiscale, în vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse;

c) sanctionarea potrivit legii a faptelor constatate si dispunerea de masuri pentru prevenirea si combaterea abaterilor de la prevederile legislatiei fiscale.

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atributiilor prevazute la alin. (2) organul de inspectie fiscala va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordantei dintre datele din declaratiile fiscale cu cele din evidenta contabila a contribuabilului;

c) discutarea constatarilor si solicitarea de explicatii scrise de la reprezentantii legali ai contribuabililor sau împuternicitii acestora, dupa caz;

d) solicitarea de informatii de la terti;

e) stabilirea corecta a bazei de impunere, a diferentelor datorate în plus sau în minus, dupa caz, fata de creanta fiscala declarata si/sau stabilita, dupa caz, la momentul începerii inspectiei fiscale;

f) stabilirea de diferente de obligatii fiscale de plata, precum si a obligatiilor fiscale accesorii aferente acestora;

g) verificarea locurilor unde se realizeaza activitati generatoare de venituri impozabile;

h) dispunerea masurilor asiguratorii în conditiile legii;

i) efectuarea de investigatii fiscale potrivit alin. (2) lit. a);

j) aplicarea de sanctiuni potrivit prevederilor legale;

k) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal."

"Art. 96 - Formele si întinderea inspectiei fiscale

(1) Formele de inspectie fiscala sunt:

a) **inspectia fiscala generala**, care reprezinta activitatea de verificare a tuturor obligatiilor fiscale ale unui contribuabil, pentru o perioada de timp determinata;

b) inspectia fiscala partiala, care reprezinta activitatea de verificare a uneia sau mai multor obligatii fiscale, pentru o perioada de timp determinata.

(2) Inspectia fiscala se poate extinde asupra tuturor raporturilor relevante pentru impozitare, daca acestea prezinta interes pentru aplicarea legii fiscale."

Norme metodologice:

"93.1. Organul de inspectie fiscala decide asupra efectuarii unei inspectii fiscale generale sau partiale, în temeiul dispozitiilor art. 6 si 7 din Codul de procedura fiscala."

"Art. 97 - Proceduri si metode de control fiscal

(1) În realizarea atributiilor, inspectia fiscala poate aplica urmatoarele proceduri de control:

a) **controlul inopinat**, care consta în activitatea de verificare factica si documentara, în principal, ca urmare a unei sesizari cu privire la existenta unor fapte de încalcare a legislatiei fiscale, fara anuntarea în prealabil a contribuabilului;

b) controlul încrucisat, care consta în verificarea documentelor si operatiunilor impozabile ale contribuabilului, în corelatie cu cele detinute de alte persoane; controlul încrucisat poate fi si inopinat.

(2) **La finalizarea controlului inopinat sau încrucisat se încheie proces-verbal."**

"Art. 100 - Selectarea contribuabililor pentru inspectie fiscala

(1) Selectarea contribuabililor ce urmeaza a fi supusi inspectiei fiscale este efectuata de catre organul fiscal competent.

(2) **Contribuabilul nu poate face obiectii cu privire la procedura de selectare folosita."**

"Art. 101 - Avizul de inspectie fiscala

(1) Înaintea desfasurarii inspectiei fiscale, organul fiscal are obligatia sa înstiinteze contribuabilul în legatura cu actiunea care urmeaza sa se desfasoare, prin transmiterea unui *aviz de inspectie fiscala*.

(2) *Dupa primirea avizului de inspectie fiscala, contribuabilul poate solicita, o singura data, pentru motive justificate, amânarea datei de începere a inspectiei fiscale.* Amânarea se aproba sau se respinge de catre organul fiscal prin decizie. În cazul în care organul fiscal a admis cererea de amânare a inspectiei fiscale, comunica contribuabilului data la care a fost reprogramata inspectia fiscala."

"Art. 104 - Durata efectuarii inspectiei fiscale

(1) Durata efectuarii inspectiei fiscale este stabilita de organele de inspectie fiscala

sau, dupa caz, de compartimentele de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, în functie de obiectivele inspectiei, si nu poate fi mai mare de 3 luni."

Sustinerea contestatarei privind *incalcarea de catre organele de inspectie fiscala a dispozitiilor art. 94 alin.(5) din Codul de procedura fiscala, in sensul ca acestea au actionat in mod nelegal la sesizarea organelor de urmarire penala, dand curs verificarilor solicitate de acestea*, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat, alineatul (5) a fost introdus prin punctul 38 din Ordonanta Guvernului nr.29/2011 incepand cu data de 17.09.2011, ori *inspectia fiscala generala* a fost inceputa la data de 11.07.2011, suspendata si apoi reluata incepand cu data de 22.08.2011, iar procesul verbal nr. ... la care face referire contestatara a fost incheiat anterior, la data de 20.05.2011, in urma *controlului inopinat* efectuat in vederea clarificarii situatiei de fapt fiscale, urmare adresei primite de la Directia Generala de Politie a Municipiului Bucuresti, Serviciul de Investigare a Fraudelor, Biroul .. - Institutii bugetare si coruptie, inregistrata la AFP sector .. sub nr. ..., la SCA X, cu sediul in Bucuresti, str. .. Bucuresti.

In ceea ce priveste invocarea nelegalitatii deciziei atacate, pe motiv ca *pe toata durata inspectiei fiscale organul de inspectie a mentinut o stare de incertitudine ce a facut ca societatea sa se afle in imposibilitatea de a arhiva documentele ce au facut obiectul inspectiei fiscale*, nu atrage in niciun caz nelegalitatea deciziei de impunere, cata vreme contestatara nu arata cum aspectele reclamate i-au pricinuit o vatamare ce nu poate fi inlaturata decat prin anularea deciziei, iar pentru a fi lovite de nulitate, avand in vedere prevederile art. 105 alin.(2) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 2 alin.(3) din Codul de procedura fiscala, actele administrative fiscale "***se vor declara nule numai daca prin aceasta s-a pricinuit partii o vatamare ce nu poate fi inlaturata decat prin anularea lor***".

Referitor la invocarea depasirii *termenului de 3 luni* pentru efectuarea inspectiei fiscale, contestatara nu aduce niciun argument concret, marginindu-se la simple afirmatii. Or, din punct de vedere legal, termenul de 3 luni pentru durata efectuării inspectiei fiscale, prevazut de art.104 din Codul de procedura fiscala este un *termen de recomandare*, avand ca scop minima afectare a activitatii contribuabilului, iar depasirea lui nu este sanctionata cu nulitatea deciziei de impunere emisa in urma inspectiei, in lipsa unei dispozitii legale exprese in acest sens.

Mai mult asa cum precizeaza organul de inspectie fiscala prin adresa inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ..., din data de 22.08.2011 si pana la data de 26.04.2012 cand s-a emis Raportul de inspectie fiscala nr..., in vederea indeplinirii obiectului si functiilor inspectiei fiscale prevazute de art. 94, cap. I, Titlul VII, din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, organele de inspectie fiscala au procedat la verificarea documentara, cercetare la fata locului si solicitare de informatii contribuabil (proces verbal de cercetare la fata locului nr. ..., adresa care AFP... nr...).

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, nici sustinerea contestatarei potrivit careia *nu a fost informata niciodata pe durata inspectiei fiscale asupra constatarilor rezultate, organul de inspectie fiscala dand dovada de lipsa de transparenta, iar procesul-verbal nr. ... de cercetare la fata locului nu i-a fost comunicat si nu i-a fost acordat dreptul de a formula contestatie cu privire la constatările efectuate la fata locului*, avand in vedere urmatoarele:

In conformitate cu art. 106 alin. (2) din Codul de procedura fiscala, pe toata durata inspectiei fiscale societatea a imputernicit pe doamna .. sa ii reprezinte, asa cum rezulta din imputernicirea inregistrata la AFP sector .. sub nr. ... De asemenea, prin delegatia inregistrata la AFP sector .. sub nr. ..., societatea o imputerniceste pe doamna .. sa o reprezinte la AFP sector .. pentru controlul fiscal.

Asa cum se precizeaza in referatul cauzei intocmit de AFP sector 5 nr...., pe durata inspectiei fiscale salariata firmei de contabilitate care a reprezentat societatea a asistat si a dat lamuriri atunci cand a fost cazul in biroul serviciului de inspectie fiscala, respectiv la sediul AFP sector .., locul unde s-a desfasurat inspectia fiscala.

In vederea desfasurarii cercetarii la fata locului, in conformitate cu prevederile art.57 alin.2 si alin.3 din Codul de procedura fiscala, organele de inspectie fiscala au instiintat contribuabila prin adresa nr.... Procesul verbal nr. .. a fost incheiat in urma efecuarii cercetarii la fata locului la SCA X, cu sediul in Bucuresti, str. .., in vederea stabilirii spatiului de desfasurare a activitatii pentru definitivarea inspectiei fiscale generale.

In urma intocmirii procesul verbal nr. .. au fost solicitate documente care au legatura cu achizitia materialelor de constructie din perioada 01.03.2008-31.03.2011 prin invitatia nr...., la care contribuabila a transmis documentele solicitate cu adresa inregistrata la AFP Sector .. sub nr. ...

In data de 23.03.2012 s-a transmis contribuabilului formularul Instiintarea pentru discutia finala inregistrat sub nr...., precum si proiectul de raport de inspectie fiscala care contine constatările si consecintele lor fiscale, in conformitate cu art.107 alin. (2) din Codul de procedura fiscala, la care prin adresa de raspuns inregistrata la AFP Sector .. sub nr... contribuabilul propune mai multe date alternative pentru discutia finala. Organele de inspectie fiscala prin adresa nr... reprogrameaza discutia finala in data de .. ora ...

In data de ... ora ... s-au prezentat la discutia finala, la sediul AFP sector .., domnul avocat Y, d-ra avocat Z impreuna cu reprezentantii firmei de contabilitate dl. si d-na ... In urma discutiei purtate contribuabilul isi exprima punctul de vedere prin adresa inregistrata la AFP sector .. sub nr. ...

Referitor la dreptul contribuabilei de a contesta impotriva constatarilor din procesul verbal de cercetare la fata locului nr...., se retine ca acesta nu este act administrativ fiscal susceptibil a fi contestat deoarece nu stabileste, modifica ori stinge drepturi sau obligatii fiscale.

Fata de considerentele expuse si intrucat motivele invocate sunt nefondate contestatia SCA X vizand nelegalitatea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr... emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. .. pe motiv ca a fost intocmita ca urmare a unei inspectii fiscale nelegale cu incalcare a prevederilor art. 94 alin. (5), art. 104 alin. (1), art. 105 alin. (2), art. 107 din Codul de procedura fiscala, este neintemeiata si urmeaza a fi respinsa ca atare.

3.2. Referitor la TVA stabilita suplimentar in suma de... lei:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia de dreptul de deducere pentru achizitiile de bunuri si servicii ce nu sunt destinate a fi utilizate in folosul operatiunilor taxabile.

In fapt, SCA X este inregistrat in scopuri de TVA incepand cu data de 01.08.2008, are sediul profesional la adresa din Bucuresti, sector ... si sediul biroului de lucru la adresa din Bucuresti, ...

Prin raportul de inspectie fiscala nr. ... organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector .. au stabilit diferente suplimentare de TVA de plata in suma de .. lei aferente cheltuielilor din perioada 2008-2011 considerate ca fiind nedeductibile, aferente achizitiilor de bunuri si servicii care nu sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile in baza art. 145 din Legea nr. 571/2003, din care:

- pentru anul 2008: .. lei pentru achizitia de materiale de constructii, combustibil auto, servicii de consultanta imobiliara SC X SRL;

- pentru anul 2009: .. lei pentru achizitia de materiale de constructie si combustibil auto;
- pentru anul 2010: .. lei pentru achizitia de materiale de constructii, piese de schimb auto si servicii de spalatorie chimica;
- pentru anul 2011: .. lei pentru achizitia de materiale de constructii si servicii de spalatorie chimica.

La dosarul cauzei exista procesul-verbal de cercetare la fata locului nr. ..., in vederea determinarii starii de fapt fiscale, din care rezulta ca organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

"1. (...) sediul societatii este situat in imobilul din str. ..., sector 1 situat la subsolul imobilului si este compus din:

- 3 incaperi cu destinatia de birouri. Incaperile sunt mobilate cu rafturi pentru documente: podeaua este din imitatie gresie alb-negru

- 2 grupuri sanitare
- spalatorie dotata cu masina de spalat
- bucatarie/sala de masa dotata cu aragaz, microunde
- centrala termica
- iesire spre balcon
- casa liftului
- liftul
- casa scarii

2. pentru sediul social din str. ..., SCA X detine contract de comodat. Organele de inspectie fiscala au constata prin cercetarea la fata locului, ca spatiul destinat desfasurarii activitatii nu este complet mobilat si nu este dat in folosinta. La data prezentului proces verbal, spatiul sediului social din str. ..., nu este functional pentru desfasurarea activitatii."

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca achizitia acestor bunuri nu a fost efectuata in folosul operatiunilor taxabile, in temeiul art. 145 din Codul fiscal, stabilind in sarcina contribuabilului S.C.A. "X", identificat prin codul RO .., o diferenta suplimentara de TVA de plata in suma de .. lei si accesorii aferente in suma de .. lei.

In drept, potrivit art. 127, art. 128, art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si ale Normelor metodologice de aplicare a acestor articole, aprobate prin HG nr. 44/2004, care stipuleaza:

Cod fiscal:

"**Art. 127.** - (1) Este considerata persoana impozabila *orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta* si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), *oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.*

(2) **In sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind** activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si **activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora**. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate".

"**Art. 128.** - (4) Sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plata urmatoarele operatiuni:

a) preluarea de catre o persoana impozabila a bunurilor mobile achizitionate sau produse de catre aceasta pentru a fi utilizate in scopuri care nu au legatura cu activitatea economica desfasurata, daca taxa aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusa total sau partial;

b) preluarea de catre o persoana impozabila a bunurilor mobile achizitionate sau produse de catre aceasta pentru a fi puse la dispozitie altor persoane în mod gratuit, daca taxa aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusa total sau partial;

c) preluarea de catre o persoana impozabila de bunuri mobile corporale achizitionate sau produse de catre aceasta, altele decât bunurile de capital prevazute la art. 149 alin. (1) lit. a), pentru a fi utilizate în scopul unor operatiuni care nu dau drept integral de deducere, daca taxa aferenta bunurilor respective a fost dedusa total sau partial la data achizitiei;(..."

"**Art. 145.** - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, **daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul** urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile; (...)"

Normele metodologice:

"**45.** (2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie îndeplinite urmatoarele cerinte:

a) *bunurile respective urmeaza a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;*

b) *persoana impozabila trebuie sa detina o factura sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate."*

Cod fiscal:

"**Art. 146.** - (1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:**

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5);

b) pentru taxa aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau, dar pentru care persoana impozabila este obligata la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) lit. b)-g):

1. sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevazute la art. 155¹ alin. (1); si

2. sa înregistreze taxa ca taxa colectata în decontul aferent perioadei fiscale în care ia nastere exigibilitatea taxei;"

Normele metodologice:

"**46.** (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrari de bunuri sau prestari de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronica în conditiile stabilite la pct. 73, care sa contina cel puțin informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu exceptia facturilor simplificate prevazute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va mentiona ca înlocuieste factura initiala.

(2) *Pentru carburantii auto achizitionati, deducerea taxei poate fi justificata cu bonurile fiscale emise conform Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 28/1999 privind obligatia agentilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, aprobata cu modificari si completari prin Legea nr. 64/2002, republicata, cu modificarile ulterioare, **daca sunt stampilate si au înscrise denumirea cumparatorului si numarul de înmatriculare a autovehiculului.***"

De asemenea, conform art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economice asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil.

Legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

*Prin urmare, conform dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: **achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile** si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca bunurile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si **demonstreze ca bunurile facturate sunt achizitionate in folosul operatiunii taxabile respective, simpla prezentare a unor documente neputand asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.***

*Ca atare, orice achizitie care nu este destinata in scopul activitatilor economice taxabile pe care le poate desfasura de o maniera independenta o persoana fizica ce exercita o profesie libera, ci foloseste uzului si interesului personal al persoanei fizice ca atare si al familiei sale, nu se poate bucura de deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei respective, **persoana interesata avand obligatia sa prezinte dovezi obiective din care sa rezulte ca bunurile sunt destinate exclusiv activitatilor sale economice.***

In speta, din documentatia existenta la dosarul cauzei reies urmatoarele:

- in perioada 2008-2011 au fost achizitionate materiale de constructie si de amenajare a sediului din str. ..., detinut in baza contractului de comodat incheiat la data de 01.04.2008. Organele de inspectie fiscala au constatat ca la aceasta locatie spatiul destinat desfasurarii activitatii nu este complet mobilat si nu este dat in folosinta, iar prin Contractul de comodat incheiat in data de 01.04.2008, se stipuleaza ca, comodatarul se obliga fata de comodant, sa suporte, de la data preluarii bunului, numai cheltuielile necesare folosintei acestuia;
- in anul 2008 au fost achizitionate in baza facturii nr..., servicii de consultanta imobiliara de la SC ... SRL, pentru care nu sunt prezentate documente justificative, desi i-au fost solicitate, asa cum rezulta si din nota explicativa anexata la raportul de inspectie fiscala;
- in perioada 2008-2009 a fost achizitionat combustibil auto, pentru care au fost prezentate bonuri fiscale in care nu sunt inscrise datele de identificare ale contribuabilului;
- in perioada 2009-2010 au fost achizitionate pise de schimb auto si manopera, pentru pentru autoturim detinut in baza contractului de comodat;
- in perioada 2009-2010 au fost achizitionate servicii de spalatorie chimica.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca sediul principal al S.C.A. "X" conform Deciziei emisa de Baroul Bucuresti nr..., este situat in str. ..., Bucuresti, in baza contractului

de comodat din 01.04.2008 incheiat intre domnul Y in calitate de proprietar si SCA X, iar din verificarea la fata locului, conform procesului-verbal nr. ..., rezulta ca spatiul sediului din str. .. nu este functional pentru desfasurarea activitatii. In acelasi timp, incepand cu data de 17.07.2009 si pana in prezent societatea are birou de lucru destinat desfasurarii activitatii de avocatura in str. ..., Bucuresti, in baza deciziei Baroului Bucuresti nr. .. din data de 29.07.2009, iar anterior acestei perioade a avut sediul secundar in .., Bucuresti.

Sustinerea contestatoarei precum ca imobilul situat in str. .. a fost si este utilizat pentru desfasurarea activitatii de avocatura este contrazisa de constatarea organelor de inspectie fiscala, din care rezulta ca spatiul respectiv destinat desfasurarii activitatii nu este complet mobilat si nu este dat in folosinta. De altfel, nici contestatoarea nu face dovada faptului ca si-a desfasurat activitatea la aceasta locatie.

In ceea ce priveste deductibilitatea TVA aferenta cheltuielilor de amenajare pentru imobilul situat in str. ... dupa cum au constatat organele de inspectie fiscala, in speta sunt incidente si prevederile art. 1420, art. 1421, art. 1447, art. 1448, art. 1561, art. 1564 si art. 1569 din Codul civil:

"Art. 1420. - **Locatorul** este dator, prin insasi natura contractului, fara sa fie trebuinta de nici o stipulatie speciala:

1. [...]

2. de **a-l mentine in stare de a putea servi la intrebuintarea** pentru care a fost inchiriat sau arendat;

3. **de a face ca locatarul sa se poata folosi neimpiedicat in tot timpul locatiunii.**"

"Art. 1421. - **Locatorul trebuie sa tradea (predea) lucrul in asa stare, incat sa poata fi intrebuintat.**

In cursul locatiunii, trebuie sa se faca toate acele reparatii ce pot fi necesare, **afara de micile reparatii (reparatii locative) care prin uz sunt in sarcina locatarului.**"

"Art. 1447. - **Reparatiile mici numite locative, ce raman in sarcina locatarului**, daca nu s-a stipulat din contra, sunt acele pe care obiceiul locului le considera de astfel si intre altele sunt urmatoarele:

- reparatia vetrei sobelor, a gurii lor, a capacelor s.c.l. a stricarii tencuielii din partea de jos a peretilor camerei si a altor locuri de locuinta pana la inaltimea de un metru;

- la parchet si dusumele, intrucat **numai unele bucati sunt stricate**;

- a geamurilor, intrucat sfaramarea lor nu ar fi urmat din cauza unei intamplari extraordinare ori fortei majore, **de care nu poate fi responsabil locatarul**;

- a usilor, ferestrelor, broastelor, verigilor si altfel de incuietori."

"Art. 1448. - **Niciuna din reparatiile reputeate locative nu cad in sarcina locatarului cand stricaciunile au fost cauzate prin vechime sau forta majora.**"

"Art. 1561. - Comodatul este **esential gratuit.**"

"Art. 1564 - **Comodatarul este dator sa ingrijeasca**, ca un bun proprietar, **de conservarea lucrului imprumutat**, si nu poate sa se serveasca decat la trebuinta determinata prin natura lui, sau prin conventie, sub pedeapsa de a plati daune-interese, de se cuvine."

"Art. 1569. - Comodatorul, facand speze necesare la uzul lucrului imprumutat, nu poate sa le repete."

Din normele legale sus-citate si potrivit doctrinei juridice in materie, comodatarul este obligat sa suporte cheltuielile necesare folosintei lucrului, in speta reparatiile mici numite locative, care reprezinta un accesoriu al folosintei si, ca atare, **sunt deductibile fiscal doar acele cheltuieli realizate cu intretinerea si functionarea bunului care fac obiectul contractului de**

comodat, utilizat in scopul afacerii. Obligatia comodatarului de a intretine imobilul ca un bun proprietar implica obligatia acestuia de a intretine si conserva imobilul pe perioada derularii contractului, iar la sfarsitul contractului sa-l predea in starea initiala. De aici rezulta obligatia comodatarului de a efectua reparatii mici (locative, de intretinere), spre deosebire de reparatiile capitale si repararea degradarilor provenind din uzul normal al lucrului, din vechime ori dintr-o cauza de forta majora, care cad in sarcina proprietarului, conform art. 1420 si art. 1448 din Codul civil. Mai mult, dupa cum considera doctrina juridica si practica judiciara in materie, proprietarul este dator sa-i restituie posesorului (comodatarului) si cheltuielile utile efectuate in scopul ameliorarii starii materiale a bunului si care, desi nu sunt necesare, sporesc valoarea lucrului.

Ca atare, **cheltuielile de modernizare a unui imobil luat in comodat**, modernizare ce a implicat proiectare, reamenajare, lucrari de constructii si instalatii, **nu pot fi considerate in niciun caz drept cheltuieli necesare cu intretinerea si functionarea lucrului**, singurele care sunt specifice uzului unui bun care nu este in proprietatea persoanei care-l foloseste.

De altfel, potrivit prevederilor art.4 lit.c) din Contractul de comodat incheiat in data de 01.04.2008, comodatarul SCA X se obliga fata de comodantul Y, sa suporte, de la data preluarii bunului, *cheltuielile necesare folosintei acestuia*.

Avand in vedere ca SCA X are sediul principal in imobilul din str. ..., sediu care la data cercetarii la fata locului nu era in stare functionala pentru desfasurarea activitatii de avocatura, conform procesului verbal nr..., precum si faptul ca dispune de un sediu secundar folosit pentru activitatea de avocatura, iar achizitiile pentru care solicita deductibilitatea sunt aferente unor cheltuieli de modernizare si imbunatatire a gradului de confort si ambient la locuinta imobilul din str. ..., fiind efectuate deci in interesul si in folosul personal al proprietarilor imobilului, rezulta ca achizitiile in cauza nu sunt destinate in folosul operatiunilor economice taxabile si nu beneficiaza de deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata.

In ceea ce priveste deductibilitatea TVA aferenta cheltuielilor cu achizitia combustibilului auto pe baza de bon fiscal, se retine faptul ca potrivit dispozitiilor pct. 46 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, bonurile sunt documente justificative care stau la baza inregistrarii cheltuielilor in contabilitate **daca sunt stampilate si au inscrise denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a autovehiculului**, conform precizarilor din raportul de inspectie fiscala la pagina 9 si motivelor vizand faptul ca bonurile de benzina nu contin date de identificare a contribuabilului.

De asemenea, in vederea justificarii utilizarii autoturismelor in scopul desasurarii activitatii economice a societatii pentru fiecare autoturism se vor intocmi Foi de parcurs si Fise de activitati zilnice a autovehiculelor.

Constatarile organelor de inspectie fiscala au la baza documentele justificative si evidentele contabile puse la dispozitie de catre contribuabila, din care rezulta faptul ca nu au fost indeplinite conditiile legale pentru acordarea deducerii TVA aferenta bonurilor fiscale de combustibil auto inregistrate in contabilitate in perioada 2008-2009.

Fata de prevederile legale invocate si de documentele existente la dosarul cauzei se retine ca, desi societatea arata ca organul fiscal isi intemeiaza neacordarea dreptului de deducere a TVA pentru achizitia combustibilului aferent autovehiculului pe prevederile art.145 din Codul fiscal **nu a adus nicio dovada obiectiva care sa demonstreze utilitatea bunului** din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, respectiv ca achizitia in cauza este destinata utilizarii in folosul

propriilor operatiuni taxabile ale societatii, conditie expres prevazuta de dispozitiile legale generale privind regimul deducerii TVA, respectiv de art.145 - art.147 din Codul fiscal si ale pct.45, 46 din Normele metodologice de aplicare.

Prin urmare, simpla afirmatie a contestatarei potrivit careia avea drept de deducere a TVA inscrisa in bonurile de combustibil, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, cata vreme legiuitorul a conditionat exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru carburantii auto achizitionati de existenta bonurilor fiscale stampilate si completate cu denumirea cumparatorului si numarul de înmatriculare a autovehiculului.

Fata de cele mai sus prezentate, se constata ca organele de inspectie fiscala au procedat corect neadmitand la deducere taxa pe valoarea adaugata in suma de .. lei (.. lei-2008, .. lei-2009), intrucat societatea nu a demonstrat nici cu ocazia efectuarii controlului, nici cu ocazia depunerii contestatiei, ca utilizarea autovehiculului pentru care a fost dedusa TVA aferenta bonurilor de combustibil a fost in beneficiul contestatarei si in scopul realizarii operatiunilor taxabile.

In ceea ce priveste deductibilitatea TVA aferenta facturii nr... prin care au fost achizitionate servicii de consultanta imobiliara de la SC .. SRL, se retine ca aceste servicii nu pot fi considerate ca fiind destinate in folosul activitatii de avocatura taxabile intrucat, desi i-au fost solicitate societatii documente justificative asa cum rezulta si din nota explicativa anexata la raportul de inspectie fiscala, aceasta nu a prezentat nici cu ocazia inspectiei fiscale si nici in sustinerea contestatiei. De altfel, insasi contestatoarea recunoaste acest fapt prin contestatie, mentionand ca TVA reprezentand consultanta imobiliara = .. lei, "*nu i-am prezentat contractul (nu l-am avut, i-a fost solicitat domnului ...)*".

Cu privire la sustinerea contestatarei a faptului ca *in tabelul cu combustibil pentru anul 2008, pagina .. din Raport s-a trecut de doua ori bonul cu nr... din 31.12.2008 cu baza de .. lei*, se retine ca tabelul benzina 2008 anexat la raportul de inspectie fiscala al carui total al taxei pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu combustibilul considerat nedeductibil de organul de inspectie fiscala insumeaza .. lei, cuprinde atat bonul fiscal nr... cu TVA in suma de .. lei (mentionat o singura data), cat si bonul fiscal nr. .. fara TVA, astfel incat nu afecteaza totalul TVA din tabelul respectiv.

Diferenta de TVA de .. lei dintre anexa nr. .. la raportul de inspectie fiscala "Tabel situatie TVA 2008 - 2011" in care taxa este in suma totala de ... lei si anexa privind "Situatia cheltuielilor nedeductibile pe anul 2009" in care TVA este in suma totala de .. lei, provine din neincluderea si in anexa "Situatia cheltuielilor nedeductibile pe anul 2009" a urmatoarelor sume: .. lei luna august 2009, .. lei luna noiembrie si .. lei luna decembrie. Sustinerea contestatarei cu privire la suma de .. lei care s-a regularizat in trimestrul I 2010 in decontul de TVA, nu este probata cu documente din care sa rezulte acest lucru.

Sustinerea contestatarei cu privire la exista unei *necorelatii intre totalul TVA din tabelul "situatia cheltuielilor nedeductibile 2009", pag.19 din Raport, unde total TVA nedeductibil este de .. lei si tabelul "Situatie TVA 2009", pag.12 din Raport, unde diferenta TVA din inspectia fiscala este de .. lei*, nu are nicio relevanta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat, conform anexei nr. .. la raportul de inspectie fiscala "Tabel situatie TVA 2008 - 2011", care a stat la baza emiterii deciziei contestate, diferentele de TVA rezultate din inspectia fiscala, pentru anul 2009, au fost urmatoarele:

- ianuarie ... lei;

- februarie .. lei;
- martie .. lei;
- aprilie .. lei;
- mai .. lei;
- iunie .. lei;
- iulie .. lei;
- august .. lei;
- septembrie .. lei;
- octombrie .. lei;
- noiembrie .. lei;
- decembrie (.. lei).

Total TVA = .. lei.

In ceea ce priveste deductibilitatea TVA aferenta cheltuielilor cu achizitia pieselor de schimb auto, manopera si a serviciilor de spalatorie chimica, respinsa la rambursare in baza art. 145 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, Serviciul solutionare contestatii se poate pronunta pe fond asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care contestatara nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia.

In fapt, prin contestatia formulata contestatoarea nu prezinta motivele de fapt si de drept si nici dovezile pe care se intemeiaza contestatia, organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatoarei cu privire motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia, astfel incat sunt incidente prevederile art.206 alin(1) lit.c) si d) din Codul de procedura fiscal, coroborate cu prevederile pct. 2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011, republicata care specifica:

Codul de procedura fiscala:

“Art. 206 - (1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestatiei;
- c) **motivele de fapt si de drept;**
- d) **dovezile pe care se întemeiaza;**

e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum si stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii."

Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011, republicata:

"2.5. Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."

Fata de cele mai sus aratate urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata, nemotivata si nesustinuta cu documente contestatia SCA X pentru capatul de cerere privind TVA stabilita suplimentar in suma de.. lei.

3.3. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de .. lei

Cauza supusa solutionarii este daca persoana fizica impozabila datoreaza accesoriile aferente taxei pe valoarea adaugata, in conditiile in care in sarcina sa s-a retinut ca fiind datorat debitul stabilit prin decizia de impunere contestata.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .., SCA X a fost obligat la plata dobanzilor si penalitatilor de intarziere in suma de .. lei, calculate pana in data de 25.07.2011.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere".

"Art. 120. - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

"Art. 120¹. - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".

Avand in vedere cele retinute anterior prin prezenta decizie, potrivit carora contestatara datoreaza taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata de catre organele de inspectie fiscala, rezulta ca aceasta datoreaza si accesoriile aferente, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere, in conditiile in care in sustinerea contestatiei nu depune documente, situatii din care sa rezulte ca organul de inspectie fiscala a calculat eronat accesoriile.

3.4. Cu privire la dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. ...:

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.-M.B. se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nu se refera la stabilirea de obligatii fiscale de plata, ci la masuri de indeplinit de catre contribuabila, neavand caracterul unei decizii de impunere ce intra in competenta Serviciului solutionare contestatii.

In fapt, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. ..., organele de inspectie fiscala au dispus SCA X urmatoarele:

1. sa corecteze deficientele din declaratia 394 pentru semestrul II anul 2008, prin depunerea unei noi declaratii corect completata care inlocuieste declaratia informativa depusa initial.
2. sa corecteze deficientele din declaratia 394 pentru semestrul II anul 2008, semestrul I si II anul 2009, semestrul I si II anul 2010, semestrul I anul 2011, prin depunerea unei noi declaratii corect completata care inlocuieste declaratia informativa depusa initial.
3. va micsora cu suma de .. lei cheltuielile deductibile in Declaratia speciala de venit aferenta anului 2010.
4. va micsora cu suma .. lei cheltuielile deductibile in Declaratia speciala de venit aferenta anului 2011

Prin contestatia formulata, contestatara considera ca fiind nelegala Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr....

In drept, in conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) si art. 209 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 205. - (1) Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, in conditiile legii."

"Art. 209. - (1) Contestatiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situatiei emise în conformitate cu legislatia în materie vamala, a masurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispozitie de masuri, precum si împotriva deciziei de reverificare se solutioneaza de catre:

a) *structura specializata de solutionare a contestatiilor din cadrul directiilor generale ale finantelor publice judetene sau a municipiului Bucuresti*, dupa caz, în a caror raza teritoriala își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, accesorii ale acestora, masura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de pâna la 3 milioane lei, precum si pentru contestatiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu exceptia celor emise de organele centrale cu atributii de inspectie fiscala; (...)

(2) **Contestatiile formulate împotriva unor alte acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente".**

De asemenea, OMFP nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18 prevede:

"1. Formularul "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" reprezinta *actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala* in aplicarea prevederilor

legale privind obligativitatea contribuabililor de a indeplini masurile stabilite. **Nu va cuprinde masuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului general consolidat al statului**".

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 5.3 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011, care stabileste:

"5.3. Alte acte administrative fiscale pot fi: dispozitia de masuri, decizia privind stabilirea raspunderii reglementata de art. 28 din Codul de procedura fiscala, notele de compensare, înstiintari de plata, procesul-verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului, declaratiile vamale de punere în libera circulatie etc".

Intrucat masurile dispuse in sarcina SCA X nu vizeaza stabilirea de obligatii fiscale de plata la bugetul general consolidat, se retine ca solutionarea contestatiei, pentru acest capat de cerere, intra in competenta organelor fiscale emitente, potrivit art. 209 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

"(2) Contestatiile formulate impotriva unor alte acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente".

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, contestatia va fi transmisa, spre competenta solutionare, Administratiei Finantelor Publice Sector .. - Activitatea de Inspectie Fiscala, in calitate de organ fiscal emitent al dispozitiei de masuri.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art.6, art.9, art. 94, art.96, art.97, art.100, art. 101, art. 104, art. 119, art. 120, art. 120¹, art. 205 alin. (1), art. 206 si art. 209 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si a Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003, aprobate prin H.G. nr.1050/2004, art. 127, art. 128, art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si ale Normelor metodologice de aplicare a acestor articole, aprobate prin HG nr. 44/2004, art. 1420, art. 1421, art. 1447, art. 1448, art. 1561, art. 1564 si art. 1569 din Codul civil, pct. 2.5, pct. 5.3 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011

DECIDE:

1. Respinge contestatia formulata de SCA X impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .., emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector .. pentru TVA si accesorii aferente in suma totala de .. lei.

2. Transmite Administratiei Finantelor Publice Sector .. - Activitatea de Inspectie Fiscala contestatia formulata de SCA X impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. ...

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