

DECIZIA nr. 476/2014

privind solutionarea contestatiilor formulate de SCP X – SCA si de persoanele fizice (asociate) X, X, X, X, X si X, inregistrate la DGRFPB sub nr. x si nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresele nr. x, inregistrate la DGRFPB sub nr. x, nr. x si nr. x de catre Administratia Sector 1 a Finantelor Publice, cu privire la contestatiile inregistrate la AS1FP sub nr. x (reinregistrata la DGRFPB sub nr. x) si nr. x, formulate de SCP X – SCA (fosta SCA X, fosta SCA X), cu sediul in x si de persoanele fizice (asociate) X domiciliati in x, **cu domiciliul ales pentru comunicarea actelor de procedura pentru toti contestatarii in x.**

Cu privire la contestatiile inregistrate la AS1FP sub nr. x (reinregistrata la DGRFPB sub nr. x) si nr. x, se retin urmatoarele :

- pe perioada supusa impunerii, persoanele fizice contestatare au avut calitate de avocati asociati ai **Societatii Civile de Avocati X** [anterior, Societatea Civila de Avocati X, iar la data inspectiei fiscale (reverificarii) Societatea Civila Profesionala X – Societate Civila de Avocati] ;

- in temeiul dispozitiilor art. 3 alin. 1 din OPANAF nr. 3333/2011, prin adresa nr. x, inregistrata sub nr. x, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul ANAF a delegat competenta de solutionare a contestatiilor formulate de avocatii asociati X, X, x si X, Serviciului solutionare contestatii din cadrul DGRFPB ;

- in vederea asigurării unei bune administrari și valorificari a probelor în rezolvarea cauzei si intrucat cauza supusa solutionarii este comuna, in temeiul dispozitiilor pct. 9.5 din OPANAF nr. 450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, s-a procedat la conexasia dosarelor contestatiilor inregistrate la AS1FP sub nr. x (reinregistrata la DGRFPB sub nr. x) si nr. x;

- desi nu a inaintat contestatie, dar, intrucat participa la realizarea venitului în sensul art. 205 alin. (5) din OG nr. 92/2012 privind Codul de procedura fiscala, republica, in temeiul dispozitiilor art. 212 alin. 2 din acelasi act normativ, doamna X a fost introdusa din oficiu in procedura de solutionare a contestatiei inregistrata la AFP Sector 1 sub nr. x (reinregistrata la DGRFPB sub nr. x); se retine ca desi prin adresa nr. x, confirmata de primire in data de 13.02.2014, organul de solutionare a contestatiei i-a solicitat doamnei X punctul de vedere, fundamentat din punct de vedere legal, cu privire la cele mentionate in contestatia inregistrata la AFP Sector 1 sub nr. x, aceasta nu a dat curs solicitarilor respective, pana la data prezentei.

Obiectul contestatiilor il constituie urmatoarele decizii de impunere, comunicate in data de **13.11.2013** (SCP X – SCA) **14.11.2013** (X), **25.11.2013** (X, X), **29.11.2013** (X), **02.12.2013** (X si X), emise in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x :

1. – Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, emisa pe numele domnului **X**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata :

- x = diferente de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar pe perioada 2006 – 2009 ;

- x = accesorii aferente impozitului pe venit.

2. - Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, emisa pe numele domnului **X**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata :

- x = diferente de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar pe perioada 2007 – 2009 ;

- x = accesorii aferente impozitului pe venit.

3. - Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, emisa pe numele doamnei **X**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata :

- x = diferente de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar pe perioada 2006 – 2009 ;

- x = accesorii aferente impozitului pe venit.

4. - Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, emisa pe numele domnului **X**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata :

- x = diferente de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar pentru anul 2009;

- x = accesorii aferente impozitului pe venit.

5. - Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, emisa pe numele doamnei **X**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata :

- x = diferente de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar pentru anul 2009;

- x = accesorii aferente impozitului pe venit.

6. - Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, emisa pe numele doamnei **X**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata :

- x lei = diferente de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar pentru anul 2009;

- x = accesorii aferente impozitului pe venit.

7. - Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x emisa pe numele

Societati Civile Profesionale X – Societate Civila de Avocati (fosta SCA X, fosta SCA X), prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei – TVA;
- x lei – dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei – penalitati de intarziere aferente TVA.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, si avand in vedere cele dispuse de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul ANAF prin adresa nr. x, inregistrata sub nr. x, DGRFPB este investita sa solutioneze contestatiile inregistrate la AS1FP sub nr. x (reinregistrata la DGRFPB sub nr. x) si nr. x.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele :

I. Prin contestatia formulata contestatarii aduc urmatoarele argumente :

1. Obiectivele inspectiei fiscale declarate in cuprinsul raportului de inspectie fiscala vizau reverificarea TVA si a impozitului pe venit si au fost realizate doar in ceea ce priveste SCA X, contribuabilii persoane fizice nefiind anuntate in legatura cu desfasurarea controlului, nefiind verificate corectitudinea declaratiilor si a datelor de comunicare a deciziilor de impunere anuala, in functie de care s-au calculat accesorii de plata.

2. Singurul contribuabil verificat este SCA X, astfel ca doar in sarcina acestuia ar fi trebuit sa se stabileasca impozite si taxe de plata. Cu toate acestea, organele de control au stabilit impozite si taxe atat in sarcina societatii, cat si in sarcina asociatilor.

3. Organele de control au solicitat si obtinut delegare de competenta de la administratiile financiare in raza carora isi au domiciliul asociatii societatii. Acest fapt nu a fost adus la cunostinta nici a societatii, nici a asociatilor societatii, prin emiterea avizului de inspectie fiscala si a deciziei de reverificare, pe numele fiecarui asociat in parte.

4. Raportul de inspectie fiscala trebuie sa cuprinda numai eventuale diferente ale bazei de impunere si nicidecum diferente de impozit si accesorii.

5. Conform art. 107 si art. 109 din Codul de procedura fiscala, republicat, asociatii societatii ar fi trebuit sa fie informati pe parcursul inspectiei fiscale despre constatările inspectiei si ar fi trebuit sa li se ofere posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere cu privire la aceste constatari.

6. Deciziile de impunere emise sunt nule, intrucat au fost emise cu incalcarea grava a drepturilor contribuabililor, drepturi care nu mai pot fi reconstituite decat prin anulara acestora, in conformitate cu prevederile art. 175 din Legea nr. 134/2010, republicata, privind Codul de procedura civila.

7. Organele de inspectie fiscala nu aveau dreptul de a efectua reverificarea decat daca s-ar fi obtinut informatii suplimentare, de natura sa modifice rezultatele inspectiei fiscale anterioare.

8. Organele de inspectie fiscala au stabilit nelegal in sarcina societatii si a asociatilor TVA si impozit pe venit, deoarece in conformitate cu prevederile art. 98 alin 3 din Codul de procedura fiscala, republicat, inspectia fiscala este limitata la creantele fiscale nascute in ultimii 3 ani fiscali.

Controlul fiscal a inceput in data de 18.07.2013 si s-a incheiat in data de 08.11.2013 prin emiterea Raportului de inspectie fiscala nr. x. Singura perioada care putea fi verificata era 2010 – 2012. Or, reverificarea a vizat perioada 2006 – 2009, in conditiile in care in deciziile de solutionare s-a dispus reverificarea situatiei fiscale a contribuabilului si nu reverificarea acestei perioade.

Si in situatia in care inspectia fiscala se putea intinde pe ultimii 5 ani fiscali, conform dispozitiilor art. 23 si art. 91 din Codul de procedura fiscala, republicat, perioada care trebuia verificata este 2008 – 2012.

9. Atat Raportul de inspectie fiscala, cat si decizia de impunere nr. x sunt emise nelegal pe numele SCA X, intrucat societatea respectiva nu mai exista, activitatea acesteia incetand la data de 31.07.2013, conform Deciziei Baroului Bucuresti nr. x. Acest fapt a fost adus la cunostinta organului de inspectie fiscala prin depunerea declaratiei 010 pentru radierea societatii, la data de 02.09.2013 sub nr. de inregistrare x.

10. De asemenea, in temeiul dispozitiilor art. 131 alin 1 din Codul de procedura fiscala, republicat, s-a prescris inclusiv dreptul organului fiscal de a pretinde executarea creantelor fiscale.

11. Raportul de inspectie fiscala nr. x este lovit de nulitate, intrucat organul fiscal si-a depasit atributiile, conform avizului de inspectie fiscala, atat prin stabilirea unor impozite in sarcina asociatilor, cat si prin verificarea unor aspecte pentru care nu era imputernicit.

Noul raport de inspectie fiscala este lovit de nulitate, avand in vedere motivele mai sus expuse, dar si faptul ca singurul contribuabil care ar fi putut face obiectul controlului era SCA X.

12. Organele de inspectie fiscala au avut in vedere strict considerentele din deciziile de solutionare a contestatiei, fara sa tina cont de considerentele contribuabilului si de prevederile legale.

In conditiile in care s-a acceptat deducerea unui TVA suplimentar in suma de x lei, ar fi trebuit sa se accepte si deducerea pe cheltuieli a sumei de x lei, ceea ce ar fi condus la diminuarea impozitului pe venit cu suma de x lei.

13. Referitor la cheltuielile pentru infiintarea punctelor de lucru in suma de x lei pentru perioada 2006 – 2009 si TVA in suma de x lei aferent acestor cheltuieli:

Potrivit Hotararii AGA din data de 05.01.2007, au fost aprobate o serie de investitii pentru infiintarea punctelor de lucru, fapt consemnat si de organele de inspectie fiscala.

Singura conditie care guverneaza atat Directivele Europene in materie si Hotararile Curtii Europene de Justitie, cat si legislatia fiscala romaneasca, se refera la faptul ca aceste cheltuieli trebuie facute in scopul obtinerii de venituri impozabile.

Nu exista nicio prevedere cu privire la faptul ca nu se pot efectua investitii in bunuri aflate in proprietatea altei persoane sau obligativitatea existentei unei relatii contractuale intre persoana care solicita deducerea si persoana care este proprietara bunului respectiv.

Societatea a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala atat hotararea AGA, cat si facturile fiscale emise pe numele si pe codul fiscal al societatii.

Baroul nu vizeaza constructia sau amenajarea sediilor sau punctelor de lucru, ci doar vizeaza infiintarea lor.

Sustinerea organelor de inspectie fiscala potrivit careia societatea nu a prezentat studii sau rapoarte de prospectare a pietei este comica. Faptul ca nu s-a platit de catre societate un astfel de raport, nu inseamna ca nu s-a facut studiul.

14. Referitor la cheltuielile de protocol – timbre, in suma de x lei si TVA in suma de x lei, reprezentand achizitii efectuate in perioada 2006 – 2009 de la X:

Organele de inspectie fiscala au considerat eronat ca sunt cheltuieli cu reclama, in fapt acestea fiind cheltuieli de protocol, intrucat au fost achizitionate in scopul acordarii clientilor societatii, pentru diferite ocazii.

Potrivit dispozitiilor art. 48 alin 5 lit c din Codul fiscal acestea cheltuieli sunt deductibile in limita unei cote de 2% din baza de calcul determinata conform dispozitiilor legale, astfel ca, in speta, aceste cheltuieli sunt deductibile integral.

Este eronata motivatia organului fiscal potrivit careia statutul avocaturii nu permite efectuarea unor astfel de cheltuieli.

15. Referitor la cheltuielile cu amortizarile in suma de x lei reprezentand valoarea ramasa neamortizata pentru autoturismele iesite din patrimoniu, respectiv X:

Nici inspectia fiscala din anul 2011, nici cea din anul 2013 nu a tinut cont de argumentele contribuabilului, incalcand dispozitiile deciziilor de solutionare a contestatiei nr. x.

16. Referitor la cheltuielile reprezentand team-building (servicii turistice) in suma de x lei si TVA in suma de x lei aferente facturii nr. x emisa de PF X:

Aceste cheltuieli sunt deductibile, inclusiv din punct de vedere al TVA, intrucat sunt realizate cu scopul intaririi relatiilor dintre avocatii societatii si in scopul obtinerii unor performante profesionale mult mai bune care se reflecta in veniturile societatii.

Activitatile respective sunt efectuate de catre toate societatile din Romania si nimeni nu s-a plans pana in prezent ca fiscalul ar fi considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile.

17. Alte cheltuieli in suma totala de x lei si TVA in suma de x lei:

- factura nr. x emisa de x, cheltuiala in suma de x lei si TVA in suma de x lei reprezinta studiu geotehnic pentru imobilul din strada X, imobil in care societatea avea punct de lucru, in baza unui contract de comodat;
- factura nr. x emisa de X, cheltuiala in suma de x lei si TVA in suma de x lei reprezinta parchet pentru amenajare sediu;
- factura nr. x emisa de X, cheltuiala in suma de x lei si TVA in suma de x lei reprezinta parchet pentru amenajare sediu;
- factura nr. x emisa de X, cheltuiala in suma de x lei si TVA in suma de x lei reprezinta materiale instalatii pentru amenajare sediu;
- factura nr. x emisa de X, cheltuiala in suma de x lei si TVA in suma de x lei reprezinta materiale instalatii pentru amenajare sediu;
- factura nr. x emisa de X, cheltuiala in suma de x lei si TVA in suma de x lei reprezinta cablu snake pentru amenajare sediu. Societatea a trebuit sa isi creeze reseaua proprie de calculatoare si servere, intrucat detine atat etajul 4, cat si etajul 5 din cladire, iar serverele se afla la subsolul cladirii;
- facturile nr. x, nr. x, nr. x si nr. x, cheltuieli in suma de x lei si TVA in suma de x lei reprezinta cheltuieli de relocare mobilier, biblioteca, arhiva, etc, avand in vedere ca societatea a procedat la mutarea arhivei, a bibliotecii si a mobilierului;
- factura nr. x emisa de X, cheltuiala in suma de x lei si TVA in suma de x lei reprezinta mobilier;
- alte cheltuieli (detaliate in cuprinsul raportului de inspectie fiscala) in suma totala de x lei si TVA in suma de x lei reprezinta achizitii efectuate in perioada 2006 – 2009 de la societati precum x, etc si reprezinta cheltuieli deductibile, inclusiv in ceea ce priveste TVA, si sunt efectuate cu respectarea prevederilor legale.

In concluzie contestatarii solicita anularea deciziilor de impunere contestate.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, AS1FP a emis urmatoarele decizii de impunere:

1. Deciziile de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala emise pe numele fiecarui avocat asociat al SCP X – SCA (fosta SCA X, fosta SCA X), in calitate de persoane fizice, dupa cum urmeaza :

- nr. x (pentru **X**),
- nr. x (pentru **X**)
- nr. x (pentru **X**)
- nr. x (pentru **X**)
- nr. x (pentru **X**)
- nr. x (pentru **X**)

prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata :

- x reprezentand diferente de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar pentru anul 2006 -2009;
- x reprezentand accesorii aferente impozitului pe venit.

2. Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x emisa pe numele **Societatii**

Civile Profesionale X – Societate Civila de Avocati (fosta SCA X, fosta SCA X), prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei – TVA;
- x lei – accesorii aferente TVA.

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

3.1 Referitor la aspectele procedurale invocate:

3.1.1 Referitor la reverificarea dispusa prin Deciziile nr. x/26.06.2012 si nr. x/26.06.2012 emise de Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGFP-MB privind modalitatea de solutionare a contestatiei inregistrata la AFP Sector 1 sub nr. x:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala aveau obligatia de a transmite contribuabililor aviz de inspectie fiscala si de a emite decizie de reverificare, in conditiile in care verificarea s-a efectuat urmare Deciziilor nr. x/26.06.2012 si nr. x/26.06.2012 emise de Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGFP-MB privind modalitatea de solutionare a contestatiei inregistrata la AFP Sector 1 sub nr. x, prin care s-a dispus, in temeiul dispozitiilor art. 216 alin 3 din Codul de procedura fiscala, desfiintarea actelor atacate si reverificarea taxelor, impozitelor si accesorilor care au facut obiectul acestor acte.

In fapt, Raportul de inspectie fiscala nr. x in baza caruia au fost emise deciziile de impunere contestate, enumerate la pct. I, respectiv pct II din prezenta decizie, a fost intocmit in baza Deciziilor nr. x/26.06.2012 si nr. x/26.06.2012 emise de Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGFP-MB privind modalitatea de solutionare a contestatiei inregistrata la AFP Sector 1 sub nr. x, prin care s-a dispus:

1. desfiintarea Deciziilor de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala :

- nr. x;

prin care s-au stabilit diferente de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar pentru anul 2006 - 2009 in suma totala de x si accesorii in suma totala de x aferente diferentelor de impozit pe venit aferente anilor 2006 – 2009;

2. desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de AFP Sector 1 pentru Societatea Civila de Avocati X (fosta Societatea Civila de Avocati X), cu privire la urmatoarele obligatii de plata :

- x lei - taxa pe valoarea adaugata ;
- x lei – dobanzi/majorari de intarziere aferente ;
- x lei – penalitati de intarziere aferente;

urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare, cu sustinerile societatii si cu retinerile din prezenta decizie.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 102 alin 4, art. 105¹ si art. 216 alin 3 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

“Art. 102 (4) Emiterea avizului de inspectie fiscala nu este necesara:

a) în cazul controlului inopinat și al controlului încrucișat;

b) în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii;

c) în cazul refacerii inspectiei fiscale ca urmare a unei decizii de solutiere a contestatiei;

d) pentru solutierearea unor cereri ale contribuabilului.”

“Art. 105¹ (...) (2) Prin reverificare se înțelege inspectia fiscala efectuată ca urmare a aparitiei unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor, care influențează rezultatele acestora.

(3) Prin date suplimentare se înțelege informații, documente sau alte înscrisuri obținute ca urmare a unor controale încrucișate, inopinate ori comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organele de inspectie, de natură să modifice rezultatele inspectiei fiscale anterioare.

(4) La începerea acțiunii de reverificare, organul de inspectie fiscala este obligat să comunice contribuabilului decizia de reverificare, care poate fi contestată în condițiile prezentului cod. Dispozițiile referitoare la conținutul și comunicarea avizului de inspectie sunt aplicabile în mod corespunzător și deciziei de reverificare.”

“Art. 216 (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 solutiere.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestatiei pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.

În speta sunt aplicabile și prevederile pct. 11.5 – 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin OPANAF nr. 450/2013 :

“11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. 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 contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. 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.”

Nu pot fi retinute în soluționare favorabilă a cauzei argumentele contribuabililor privind obligația organelor de inspecție fiscală de a emite și comunica aviz de inspecție fiscală și decizie de reverificare, câtă vreme inspecția fiscală încheiată prin emiterea Raportului de inspecție fiscală nr. x s-a desfășurat urmând reverificării dispuse prin Deciziile nr. x/26.06.2012 și nr. x/26.06.2012 emise de Serviciul soluționare contestații din cadrul DGFP-MB privind modalitatea de soluționare a contestației înregistrată la AFP Sector 1 sub nr. x.

Or, în acest caz, nu sunt incidente dispozițiile art. 105¹ din Codul de procedură fiscală, republicat, nefiind vorba de efectuarea unei reverificări urmând apariției unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor, iar potrivit dispozițiilor art. 102 alin 4 din Codul de procedură fiscală, republicat, nu este necesară emiterea avizului de inspecție fiscală.

De asemenea, contrar motivațiilor contribuabililor, potrivit art. 216 alin 3¹ din același act normativ, noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.

3.1.2 Referitor la legalitatea emiterii deciziei de impunere nr. x pe numele SCA X:

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală aveau dreptul de a emite decizia de impunere nr. x pe numele SCA X, în condițiile în care la data inițierii inspecției fiscale, 18.07.2013, societatea nu era desființată, iar codul de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat începând din data de 01.03.2014.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asocieră nr. x emisă pe numele **Societății Civile Profesionale X – Societate Civilă de Avocați** (fosta SCA X, fosta SCA X), s-au stabilit obligațiile de plată reprezentând **taxa pe valoarea adăugată** în suma de x lei și accesorii aferente TVA în suma de x lei.

Potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x, reverificarea a fost inițiată la data de 18.07.2013, data fiind consemnată în registrul unic de control.

În baza Deciziei Baroului București nr. x, prin care s-a aprobat desființarea SCA X începând cu data de 31.07.2013, societatea a depus la AS1FP, sub nr. x, declarația - formular 010, prin care a declarat radierea sa începând cu data de 31.07.2013.

De asemenea, conform datelor existente pe site-ul ANAF, Societății Civile de Avocați X i-a fost anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA începând din data de **01.03.2014**.

In drept, conform pct. 7 din OMFP nr. 1346/2006 privind aprobarea Procedurii de atribuire a codului de înregistrare fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere:

„ 7. Data luării în evidență ca persoană impozabilă în scopuri de TVA **va rămâne neschimbată** ori de câte ori contribuabilul își schimbă certificatul de înregistrare în scopuri de TVA, **cu excepția situației când este scos din evidență ca persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA.**”

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 66 (12) din Normele metodologice de aplicare a art. 153 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, potrivit carora:

„66. (12) Orice persoană impozabilă stabilită în România și înregistrată în scopuri de TVA **care își încetează activitatea economică trebuie să solicite anularea înregistrării în scopuri de TVA** în termen de 15 zile de la data documentelor ce evidențiază acest fapt. (...) În cazul persoanelor impozabile stabilite în România, anularea înregistrării în scopuri de TVA va fi valabilă de la data încetării activității economice. (...) Persoana impozabilă care a solicitat anularea înregistrării în scopuri de TVA are obligația, indiferent de perioada fiscală utilizată, să depună ultimul decont de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal până la data de 25 a lunii în care a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA.”

Avand in vedere dispozitiile legale de mai sus rezulta ca orice persoană impozabilă stabilită în România și înregistrată în scopuri de TVA care își încetează activitatea economică trebuie să solicite anularea înregistrării în scopuri de TVA in termenul legal, data luării în evidență ca persoană impozabilă în scopuri de TVA rămânand neschimbată pana când este scoasa din evidență ca persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA.

In speta, potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x, reverificarea a fost initiata la data de **18.07.2013**, data fiind consemnata in registrul unic de control. De asemenea, prin adresa nr. x, organele de control au comunicat Activitatii de administrare a veniturilor statului – persoane fizice, faptul ca a fost initiata inspectia fiscala.

Fata de cele mai sus prezentate rezulta ca sunt neintemeiate motivatiile contestatarilor cu privire la acest capat de cerere, cata vreme la data initierii inspectiei fiscale, 18.07.2013, societatea nu era desfiintata, iar codul de inregistrare in scopuri de TVA i-a fost anulat incepand din data de 01.03.2014.

Mai mult, trebuie subliniat si faptul ca in conditiile in care, prin deciziile nr. x/2012 si nr. x/2012, organul de solutionare a contestatiei din cadrul DGRFPB a dispus reverificarea TVA pentru perioada 01.01.2006 – 31.12.2009, SCA X a solicitat desfiintarea societatii incepand cu data de 31.07.2013 (aprobata prin Decizia Baroului Bucuresti nr. x) si a depeus la AS1FP, sub nr. x, declaratia - formular 010.

3.1.3 Referitor la nulitatea actelor atacate:

Cauza supusa solutionarii este daca deciziile de impunere contestate sunt lovite de nulitate, in conditiile in care elementele care determina nulitatea actelor administrativ fiscale sunt expres si limitativ prevazute de legiuitor.

In fapt, prin contestatia formulata contribuabilii invoca nulitatea deciziilor de impunere atacate.

In drept, potrivit art. 46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

« **Art. 46** - Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la **numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal**, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.[...]”

Prin urmare, potrivit procedurii fiscale reglementate de Codul de procedură fiscală, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate **numai pentru lipsa** numelui, prenumelui si calitatii persoanei împuternicite a organului fiscal, a numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal.

Potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Drept pentru care, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele contestatarilor, respectiv ca:

- organele de inspectie fiscala si-au depasit atributiile si verificarea unor aspecte pentru care nu era împuternicit, conform avizului de inspectie fiscala transmis cu ocazia verificarii initiale cu privire la care prin deciziile nr. x/2012 si nr. x/2012 s-a dispus reverificarea;

- asociatii societatii nu au fost informati asupra constatarilor inspectiei fiscale si nu li s-a oferit posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere cu privire la aceste constatari;

cata vreme aceste aspecte nu atrag nulitatea deciziilor de impunere contestate, potrivit legii, elementele care determina nulitatea actelor administrativ fiscale fiind expres si limitativ prevazute de legiuitor.

Mai mult, contrar sustinerilor contribuabililor acestia au avut posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere asupra constatarilor organelor de inspectie fiscala,

aspect care reiese cu certitudine din adresa din data de 07.11.2013, anexata la dosarul cauzei, potrivit careia imputernicitul contribuabililor, domnul Gheorghita Vasile a subliniat urmatoarele: „declar ca sunt intru totul impotriva atat a inspectiei fiscale, cat si a rezultatelor acesteia, rezervandu-mi dreptul de a contesta raportul, in situatia in care acesta nu va tine cont de **punctul nostru de vedere.**”

Nici invocarea dispozitiilor art. 175 din Codul de procedura civila nu prezinta relevanta, avand in vedere prevederile art. 2 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

„**Art. 2 (1)** Administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, prevăzute la art. 1, se îndeplinește potrivit dispozițiilor Codului de procedură fiscală, ale Codului fiscal, precum și ale altor reglementări date în aplicarea acestora.

(2) **Prezentul cod constituie procedura de drept comun pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.**

(3) Unde prezentul cod nu dispune se aplică prevederile Codului de procedură civilă. “

Or, in speta sunt aplicabile prevederile art. 46 din Codul de procedura fiscala republicat, care, astfel cum am aratat anterior, stipuleaza expres si limitativ elementele care conduc la nulitatea actelor administrativ fiscale.

Referitor la faptul ca singurul contribuabil care putea fi verificat era SCA X, se retin urmatoarele considerente:

Potrivit dispozitiilor art. 5 din OMFP nr. 2224/2006 pentru aprobarea unor proceduri privind înregistrarea și gestiunea persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA :

« **Art. 5. - (1)** Persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau **care exercită profesii libere vor utiliza drept identificator fiscal codul de înregistrare fiscală atribuit de organul fiscal** pe a cărui rază teritorială se află sediul sau locul desfășurării activității, pentru activitățile desfășurate începând cu data de 1 ianuarie 2007. »

De asemenea, potrivit art. 17 alin. 2 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

„**Art. 17 (2)** **Contribuabilul este** orice persoană fizică ori juridică sau **orice altă entitate fără personalitate juridică ce datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat, în condițiile legii.**”

In speta, pe intreaga perioada supusa impunerii, societatea civila de avocati, a avut acelasi cod de inregistrare fiscala, respectiv **x**, fapt confirmat de AS1FP prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, motiv pentru care acest cod de inregistrare fiscala este cel folosit drept identificator fiscal, neavand importanta schimbarea numelui societatii de avocati, respectiv numarul sau numele asociatilor sai.

Drept pentru care, faptul ca pe parcursul perioadei supusa impunerii s-a schimbat denumirea societatii si a fost modificat numarul asociatilor nu influenteaza dreptul organelor de inspectie fiscala de a stabili si individualiza obligatiile de plata datorate de **Societatea Civila Profesionala X – Societate Civila de Avocati** (fosta SCA X, fosta SCA X), identificata prin cod de inregistrare fiscala x.

3.1.4 Referitor la titularii obligatiilor de plata reprezentand taxa pe valoarea adaugata si impozit pe venit:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit si individualizat corect TVA si accesoriile aferente TVA prin decizie de impunere emisa pe numele SCA X, iar diferentele de impozit pe venit si accesoriile aferente impozitului pe venit prin decizii de impunere emise pe numele persoanelor fizice, in calitate de asociati ai societatii civile de avocati.

In fapt, organele de inspectie fiscala au efectuat reverificarea SCP X – SCA (fosta SCA X, fosta SCA X), in baza deciziilor nr. x si x din 2012 emise de Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGRFPB emitand in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x urmatoarele decizii de impunere:

1. cu privire la diferentele de impozit pe venit si accesoriile aferente:

- Deciziile de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala emise pe numele fiecarui avocat asociat al SCP X – SCA (fosta SCA X, fosta SCA X), in calitate de persoane fizice, dupa cum urmeaza :

- nr. x (pentru **X**),
- nr. x (pentru **X**)
- nr. x (pentru **X**)
- nr. x (pentru **X**)
- nr. x (pentru **X**)
- nr. x (pentru **X**).

2. cu privire la taxa pe valoarea adaugata si accesoriile aferente:

- Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x emisa pe numele **Societatii Civile Profesionale X – Societate Civila de Avocati** (fosta SCA X, fosta SCA X).

In drept, potrivit dispozitiilor art. 5 din OMFP nr. 2224/2006 pentru aprobarea unor proceduri privind înregistrarea și gestiunea persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA

„ **Art. 5. - (1)** Persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau care exercită profesii libere vor utiliza drept identificator fiscal **codul de înregistrare fiscală** atribuit de organul fiscal pe a cărui rază teritorială se află sediul sau locul desfășurării activității, pentru activitățile desfășurate începând cu data de 1 ianuarie 2007.

(..) **(3) Impozitul pe venitul personal datorat de persoanele fizice** definite la alin. (1) se administrează și după data de 1 ianuarie 2007 de organul fiscal în a

cărui rază teritorială își are domiciliul persoana fizică, **utilizând drept identificator fiscal codul numeric personal.**

Totodata, conform prevederilor art. 23, art. 85 si art. 109 din Codul de procedura fiscala, republicat:

"Art. 23 (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

"Art. 85 - (1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);
- b) **prin decizie emisă de organul fiscal**, în celelalte cazuri."

"Art. 109 - (1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere factic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) **Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:**

a) **deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate.**"

Avand in vedere prevederile legale mai sus invocate, rezulta ca nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei motivatiile contestatarilor potrivit carora singurul contribuabil verificat este SCA X, astfel ca doar in sarcina acestuia puteau fi stabilite impozite si taxe de plata, intrucat:

- activitatea generatoare de venituri este desfasurata prin intermediul SCA X; prin urmare, societatea de avocati (ca entitate distincta) este cea care trebuie verificata cu privire la respectarea dispozitiilor legale in vigoare privind deductibilitatea cheltuielilor/taxei pe valoarea adaugata si inregistrarea veniturilor realizate de aceasta;

- contrar sustinerilor contribuabililor, prin raportul de inspectie fiscala se stabileste doar baza de impunere care sta la baza emiterii deciziilor de impunere prin care se stabilesc si se individualizeaza obligatiile de plata reprezentand TVA si impozit pe venit si care reprezinta titluri de creanta;

- in sensul dispozitiilor art. 5 din OMFP nr. 2224/2006, platitoare de taxa pe valoarea adaugata si accesorii aferente TVA este societatea civila de avocati, identificata prin cod de inregistrare fiscala, iar platitori de impozit pe venit sunt persoanele fizice care desfasorara activitatea in cadrul societatii, identificate prin cod numeric personal.

In concluzie, societatea civila de avocati nu poate fi platitoare de impozit pe venit, aceasta obligatie revenind, asa cum am retinut anterior, asociatilor societatii, in calitate de persoane fizice, identificate prin CNP, in functie de cota de participare stabilita intre parti.

Drept pentru care, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata cu privire la pct. 3.1.1 – 3.1.4 din prezenta decizie.

3.2 Referitor la diferentele de impozit pe venit in suma de x stabilite prin Deciziile de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x (pentru X), nr. x (pentru X), nr. x (pentru X), nr. x (pentru X), nr. x (pentru X), nr. x (pentru X) si la invocarea dispozitiilor art. 98 alin. 3 din OG nr. 92/2003 referitoare la perioada supusa inspectiei fiscale:

Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiei se poate pronunta asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care pe de-o parte aspectele contestate au facut obiectul Deciziei nr. x/26.06.2012 emisa de Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGRFPB, iar cu privire la aspectele care au facut obiectul reverificarii, contestatarii nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia formulata.

In fapt, prin contestatia formulata, contribuabilii invoca obligativitatea limitarii inspectiei fiscale la creantele fiscale nascute in ultimii 3 ani fiscali, respectiv pentru perioada 2008 – 2010. De asemenea, contesta nedeductibilitatea unor cheltuieli care nu au facut obiectul reverificarii, respectiv nu au facut obiectul constatarilor din cuprinsul Raportului de inspectie fiscala nr. x (*cheltuielile privind infiintarea punctelor de lucru in suma de x lei, cheltuieli cu amortizarile in suma de x lei reprezentand valoarea ramasa neamortizata pentru autoturismele iesite din patrimoniu - respectiv X, servicii team-building in suma de x lei, alte cheltuieli in suma de x lei, cheltuieli cu achizitia de timbre in suma de x lei*).

Trebuie subliniat ca aspectele anterior mentionate au fost analizate in cuprinsul Deciziei nr. x/26.06.2012, cu privire la acestea, organul de solutionare a contestatiei din cadrul DGRFPB retinand ca sunt corecte constatările organelor de inspectie fiscala sau respingand in parte ca nemotivata contestatia inregistrata la AS1FP nr. x [a se vedea pct. 3.1 si pct. 3.2 (I – V) din Decizia nr. x/26.06.2012].

In ceea ce priveste deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea privind achizitia urmatoarele bunuri: telefon x (2006), televizor (2006), dulap (2006), masa consiliu (2006), contestatarii nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia formulata.

In drept, conform prevederilor art. 206 alin 1 lit c si art. 213 alin 5 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

« **Art. 206 (1)** Contestația se formulează în scris și va cuprinde:
(...) **c)** motivele de fapt și de drept.

« **Art. 213 (5)** Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei. »

În speta sunt aplicabile și dispozițiile pct. 2.5, 9.3, 9.4 și 11.4 din OPANAF nr. 450/2013 privind Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“**2.5.** Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

“**9.3.** Organul de soluționare competent va verifica existența **excepțiilor de procedură** și, mai apoi, **a celor de fond**, înainte de a proceda la soluționarea pe fond a contestației.”

“**9.4.** În soluționarea contestațiilor, excepțiile de procedură și de fond pot fi următoarele: excepția de nerespectare a termenului de depunere a contestației, excepția de necompetență a organului care a încheiat actul contestat, excepția lipsei semnăturii sau a ștampilei de pe contestație, excepția lipsei de interes, excepția lipsei de calitate procesuală, **prescripția, puterea de lucru judecat**, etc.”

“**11.4.** Prin decizie se poate constata autoritatea de lucru judecat atunci când există identitate de obiect, părți și cauză. Este lucru judecat atunci când există a doua contestație care are același obiect, este întemeiată pe aceeași cauză și este între aceleași părți, făcută de ele și în contra lor în aceeași calitate. Excepția puterii lucrului judecat se poate ridica atât de organul de soluționare a contestației de părți, cât și de orice persoană direct interesată.”

I. În ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea privind achiziția următoarele bunuri: telefon X (2006), televizor (2006), dulap (2006), masa consiliu (2006), pentru care s-a dispus reverificarea prin Decizia nr. x/2012 (a se vedea pct. 3.3 VI din decizie), contestatarul nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază contestația formulată.

Se reține că, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art. 1169 din Codul Civil, potrivit căruia „*cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului.**

Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii

administrative de atac, **neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.**

Totodată, prin Decizia nr. 3250/2010 în dosarul nr. 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedeplinerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

II. Prin contestația formulată, contribuabilii invoca obligativitatea limitării inspecției fiscale la creanțele fiscale născute în ultimii 3 ani fiscali, respectiv pentru perioada 2008 – 2010. De asemenea, aceștia contestă nedeductibilitatea unor cheltuieli care nu au făcut obiectul reverificării, respectiv nu au făcut obiectul constatarilor din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. x (*cheltuielile privind înființarea punctelor de lucru în suma de x lei, cheltuieli cu amortizările în suma de x lei reprezentând valoarea ramasă neamortizată pentru autoturismele iesite din patrimoniu - respectiv X, servicii team-building în suma de x lei, alte cheltuieli în suma de x lei, cheltuieli cu achiziția de timbre în suma de x lei*).

Trebuie subliniat ca aspectele anterior menționate au fost analizate în cuprinsul Deciziei nr. x/26.06.2012, cu privire la acestea, organul de soluționare a contestației din cadrul DGRFPB reținând ca sunt corecte constatările organelor de inspecție fiscală sau respingând în parte ca nemotivată contestația înregistrată la AS1FP nr. x [a se vedea pct. 3.1 și pct. 3.2 (I – V) din Decizia nr. x/26.06.2012].

III. Potrivit dispozițiilor art. 216 alin 3 și 3¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat:

„Art. 216 (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.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar **noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.**”

Se reține că organele de inspecție fiscală au procedat la reverificarea impozitului pe venit datorat de contribuabili pentru perioada 2006 – 2009, având în vedere, pe de-o parte dispozițiile exprese ale art. 216 alin 3 și 3¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, potrivit cărora noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare, iar pe de altă parte, potrivit dispozițiilor art. 86, art. 91 și art. 92 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

„Art. 86 (6) Decizia de impunere și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii constituie și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plată.”

„Art. 91 (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.

„Art. 92 (1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:

a) **în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;**

b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau **efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.**

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) **pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;**

c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale;

d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil inactiv și data reactivării acestuia.

(3) Dispozițiile dreptului comun privitoare la prescripția extintivă sunt aplicabile în mod corespunzător.

precum și prevederile art. 16 și 17 din Decretul nr. 167/1958 privind la prescripția extintivă:

„Art. 16. - Prescripția se întrerupe:

a) prin recunoașterea dreptului a cărui acțiune se prescrie, făcută de cel în folosul căruia curge prescripția.

(...);

b) prin introducerea unei cereri de chemare în judecată ori de arbitraj, chiar dacă cererea a fost introdusă la o instanță judecătorească, ori la un organ de arbitraj, necompetent;

c) printr-un act începător de executare.

Prescripția nu este întreruptă, dacă s-a pronunțat încetarea procesului, dacă cererea de chemare în judecată sau executare a fost respinsă, anulată sau dacă s-a perimat, ori dacă cel care a făcut-o a renunțat la ea.”

„Art. 17 - **După întrerupere începe să curgă o nouă prescripție.**

În cazul când prescripția a fost întreruptă printr-o cerere de chemare în judecată ori de arbitraj sau printr-un act începător de executare, noua prescripție nu începe să curgă cât timp hotărârea de admitere a cererii nu a rămas definitivă sau, în cazul executării, până la îndeplinirea ultimului act de executare.”

Trebuie subliniat că prin Decizia nr. x/2012, organul de soluționare a contestației din cadrul DGRFPB a constatat că organele de inspecție fiscală aveau dreptul de a verifica și stabili obligațiile fiscale pentru perioada 2006 – 2007 (pct. 3.1 din decizie).

Totodata, avand in vedere ca in legatura cu perioada 2006 – 2007 au fost emise decizii de impunere initiale pentru fiecare dintre contribuabili, prin care au fost stabilite obligatii de plata, care desi au fost contestate de catre acestia, au fost achitate, rezulta ca termenele de prescriptie s-au intrerupt si a inceput sa curga o noua prescriptie.

In acest sens, de exemplu:

- potrivit adresei inregistrata la AFP Sector 1 sub nr. x, anexata la dosarul cauzei, Serviciul fiscal orasenesc Busteni a confirmat faptul ca domnul X a achitat integral, cu OP nr. x, debitele stabilite prin decizia de impunere nr. x;

- potrivit adresei inregistrata la AFP Sector 1 sub nr. x, anexata la dosarul cauzei, Serviciul fiscal orasenesc x a confirmat faptul ca domnul X a achitat integral, cu OP nr. x, OP nr. x, OP nr. x, OP nr. x, debitele stabilite prin decizia de impunere nr. x.

IV. Referitor la invocarea dispozitiilor art. 131 alin 1 din Codul de procedura fiscala republicata, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta avand in vedere dispozitiile art. 209 alin. 1 din acelasi act normativ, coroborate cu prevederile pct. 5.1 din OPANAF nr. 450/2013 privind Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală si intrucat sunt aspecte ce vizeaza executarea silita.

Drept pentru care, urmeaza a se respinge contestatia formulata cu privire la pct. 3.2 din prezenta decizie.

3.3. Referitor la accesoriile aferente impozitului pe venit in suma de x stabilite prin Deciziile de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x (pentru X), nr. x (pentru X), nr. x (pentru X), nr. x (pentru X), nr. x (pentru X), nr. x (pentru X):

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au calculat corect accesorii in suma de x lei, in conditiile in care la pct. 3.2 al prezentei decizii s-a dispus respingerea contestatiei cu privire la debitul reprezentand diferente de impozit pe venit in suma de x lei.

In fapt, prin Deciziile de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x (pentru X), nr. x (pentru X), nr. x (pentru X), nr. x (pentru X), nr. x (pentru X), nr. x (pentru X), organele de inspectie fiscala au calculat accesorii in suma totala de x aferente diferentelor de impozit pe venit pentru anii 2006 – 2009.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119 si art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in vigoare pana la data de 01.07.2010:

« **Art. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere. »

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

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care sa stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. »

Începând cu data de 01.07.2010, dispozițiile legale de mai sus au fost modificate după cum urmează :

« **Art. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. »

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

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. »

« **Art. 120¹ (1)** Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta că pentru neachitarea la scadență a obligațiilor de plată se datorează după acest termen dobânzi/majorări și penalități de întârziere. În cazul diferențelor suplimentare de creanțe fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală dobânzile/majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la dobânzile/majorările/penalitățile de întârziere în suma de x lei individualizate prin deciziile de impunere contestate, se reține că stabilirea acestor obligații de plată în sarcina contribuabililor reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

In conditiile in care la pct. 3.2 al prezentei decizii s-a stabilit ca este datorat debitul reprezentand diferente de impozit pe venit in suma de x lei, rezulta ca sunt datorate si accesoriile in suma de x lei.

Se retine ca in sustinerea contestatiei, contestatarii nu au depus documente sau situatii din care sa rezulte ca sunt eronat calculate accesoriile aferente diferentelor de impozit pe venit stabilite de organele de control.

Drept pentru care, cu privire la acest capat de cerere, contestatia formulata urmeaza a se respinge.

3.4. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x emisa pe numele Societatii Civile Profesionale X – Societate Civila de Avocati (fosta SCA X, fosta SCA X):

3.4.1. Referitor la invocarea obligativitatii limitarii inspectiei fiscale la creantele fiscale nascute in ultimii 3 ani fiscali, respectiv pentru perioada 2008 – 2010:

Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiei se poate pronunta asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care in parte aspectele contestate au facut obiectul Deciziei nr. x/26.06.2012 emisa de Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGRFPB.

In fapt, prin contestatia formulata, contribuabilii invoca obligativitatea limitarii inspectiei fiscale la creantele fiscale nascute in ultimii 3 ani fiscali, respectiv pentru perioada 2008 – 2010. Trebuie subliniat ca aspectele anterior mentionate au fost analizate in cuprinsul Deciziei nr. x/26.06.2012, cu privire la acestea, organul de solutionare a contestatiei din cadrul DGRFPB retinand ca motivatiile societatii sunt nefondate [a se vedea pct. 3.1 din Decizia nr. x/26.06.2012].

De asemenea, potrivit mentiunilor din cuprinsul Raportului de inspectie fiscala initial nr. x, inspectia fiscala initiala s-a desfasurat pe perioada 16.05.2011 – 03.10.2011 (data emiterii deciziei de impunere nr. x).

Totodata, cu privire la debitele reprezentand TVA si accesorii aferente TVA in individualizate prin decizia de impunere nr. 5218960/27.10.2011 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. x, AS1FP a emis o serie de somatii si titluri executorii, printre care si Somatia nr. x₁ si Titlul executoriu nr. x₁ comunicate in data de 17.01.2012.

In drept, conform prevederilor art. 213 alin 5 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

« **Art. 213 (5)** Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei. »

În speta sunt aplicabile și dispozițiile pct. din OPANAF nr. 450/2013 privind Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“**2.5.** Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

“**9.3.** Organul de soluționare competent va verifica existența **excepțiilor de procedură** și, mai apoi, **a celor de fond**, înainte de a proceda la soluționarea pe fond a contestației.”

“**9.4.** În soluționarea contestațiilor, excepțiile de procedură și de fond pot fi următoarele: excepția de nerespectare a termenului de depunere a contestației, excepția de necompetență a organului care a încheiat actul contestat, excepția lipsei semnăturii sau a ștampilei de pe contestație, excepția lipsei de interes, excepția lipsei de calitate procesuală, **prescripția, puterea de lucru judecat**, etc.”

“**11.4.** Prin decizie se poate constata autoritatea de lucru judecat atunci când există identitate de obiect, părți și cauză. Este lucru judecat atunci când există a doua contestație care are același obiect, este întemeiată pe aceeași cauză și este între aceleași părți, făcută de ele și în contra lor în aceeași calitate. Excepția puterii lucrului judecat se poate ridica atât de organul de soluționare a contestației de părți, cât și de orice persoană direct interesată.”

I. Prin contestația formulată, contribuabilii invocă obligativitatea limitării inspecției fiscale la creanțele fiscale născute în ultimii 3 ani fiscali, respectiv pentru perioada 2008 – 2010.

Trebuie subliniat ca aspectele anterior menționate au fost analizate în cuprinsul Deciziei nr. x/26.06.2012, cu privire la acestea, organul de soluționare a contestației din cadrul DGRFPB reținând ca sunt nefondate susținerile societății [a se vedea pct. 3.1 din Decizia nr. x/26.06.2012].

II. Potrivit dispozițiilor art. 216 alin 3 și 3¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat:

„**Art. 216 (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.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar **noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.**”

Se retine ca organele de inspectie fiscala au procedat la reverificarea impozitului pe venit datorat de contribuabili pentru perioada 2006 – 2009, avand in vedere, pe de-o parte dispozitiile exprese ale art. 216 alin 3 si 3¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, potrivit carora noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare, iar pe de alta parte, potrivit dispozitiilor art. 86, art. 91 si art. 92 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

„Art. 86 (6) Decizia de impunere și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii constituie și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plată.”

„Art. 91 (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.

„Art. 92 (1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau **efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.**

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;

c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale;

d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil inactiv și data reactivării acestuia.

(3) Dispozițiile dreptului comun privitoare la prescripția extintivă sunt aplicabile în mod corespunzător.

precum si prevederile art. 16 si 17 din Decretul nr. 167/1958 privitor la prescripția extintiva:

„Art. 16. - Prescripția se întrerupe:

a) prin recunoașterea dreptului a cărui acțiune se prescrie, făcută de cel în folosul căruia curge prescripția.

(...);

b) prin introducerea unei cereri de chemare în judecata ori de arbitrare, chiar dacă cererea a fost introdusă la o instanța judecătorească, ori la un organ de arbitraj, necompetent;

c) printr-un act începător de executare.”

„Art. 17 - După întrerupere începe să curgă o nouă prescripție.”

Trebuie subliniat ca prin Decizia nr. x/2012, organul de solutionare a contestatiei din cadrul DGRFPB a constatat ca organele de inspectie fiscala aveau dreptul de a verifica si stabili obligatii fiscale pentru perioada 2006 – 2007 (pct. 3.1 din decizie).

De asemenea, potrivit mentiunilor din cuprinsul Raportului de inspectie fiscala initial nr. x, inspectia fiscala initiala s-a desfasurat pe perioada 16.05.2011 – 03.10.2011 (data emiterii deciziei de impunere nr. x).

Totodata, cu privire la debitele reprezentand TVA si accesorii aferente TVA in individualizate prin decizia de impunere nr. 5218960/27.10.2011 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. x, AS1FP a emis o serie de somatii si titluri executorii, printre care si Somatia nr. x₁ si Titlul executoriu nr. x₁ comunicate in data de 17.01.2012.

Se retine ca termenul de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili, cu privire la anul 2006, TVA si accesorii aferente TVA in sarcina societatii civile de avocati, a inceput sa curga incepand cu data de 01.01.2007 si s-a intrerupt atat pe perioada supusa inspectiei fiscale initiale, 16.05.2011 – 03.10.2011, cat si cu ocazia emiterii si comunicarii actelor incepatoare de executare, respectiv a Somatia nr. x si Titlul executoriu nr. x, comunicate in data de 17.01.2012, data de la care a inceput sa curga o noua prescriptie.

Prin urmare, la data de 18.07.2013 cand a fost initiata reverificarea societatii dispusa prin decizia nr. x/2012, nu era prescris drept organului fiscal de a stabili obligatii de plata in sarcina acesteia.

3.4.2 Referitor la TVA in suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia de dreptul de deducere a TVA in suma de x lei, in conditiile in care argumentele sale nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

In fapt, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, societatea nu are drept de deducere pentru TVA in suma de x lei pentru perioada 2006 - 2009, avand in vedere urmatoarele considerente:

- x lei - TVA nedeductibila aferenta achizitiilor de bunuri si servicii reprezentand investitii in legatura cu imobile care nu apartin societatii, situate in X;

- x lei - TVA nedeductibila aferenta achizitiei de timbre pentru care societatea nu a facut dovada ca sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile;

- x lei – TVA nedeductibila aferenta achizitiei de servicii turistice in perioada 21 – 23.09.2007, pentru care societatea nu a facut dovada ca sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile;

- x - TVA nedeductibila aferenta achizitiilor de bunuri si servicii (studiu geotehnic, parchet, materiale instalatii, cablu snake, servicii mutare, mobilier, s.a)

pentru care societatea nu a facut dovada ca sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile.

In drept, potrivit art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct 45 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004:

Codul fiscal in vigoare in anul 2006:

„**Art. 145 (3)** Dacă bunurile și serviciile achiziționate **sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile**, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;

b) taxa pe valoarea adăugată achitată pentru bunurile importate. (...)

(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4).”

Codul fiscal in vigoare in perioada 2007 - 2009:

"**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 in folosul urmatoarelor operatiuni:**

a) operatiuni taxabile; [...].

(4) *In conditiile stabilite prin norme se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA, conform art. 153.*"

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

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

Norme metodologice valabile in anul 2007:

„45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care această persoană intenționează să

desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. (...)

(4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) și (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

Norme metodologice valabile in anul 2008 si 2009:

„45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizițiilor in raport de utilizarea acestora pentru operatiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, se retin urmatoarele:

In primul rand, potrivit 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 economicului 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. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, reglementarile fiscale permit, in circumstante anume determinate, deducerea acesteia *chiar si in situatia in care o persoana impozabila nu a fost inca inregistrata in scopuri de taxa*, cu conditia ca persoana in cauza sa-si dovedeasca intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile, iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestei activitati economice. *A fortiori, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA, are dreptul la deducere in aceeaasi masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective, din care rezulta ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.*

Dupa data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in vederea aplicarii uniforme a legii, avand in vedere ca tara noastra este obligata, printre altele, sa respecte aquis-ul comunitar in domeniul TVA. In acest sens jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeaasi hotarare).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca ***este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii*** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica **autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei** in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile. In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

Conform pct. 20 din cauza Curtii Europene de Justitie C-37/95 Ghent Coal Terminal NV, **dreptul de deducere ramane dobandit cand contribuabilul n-a**

putut sa utilizeze bunurile sau serviciile in cadrul operatiunilor sale taxabile din motive straine vointei sale. Totodata, potrivit pct. 22 din aceeași hotărâre, când aceste circumstanțe sunt straine de voința contribuabilului, care l-au împiedicat să utilizeze bunurile sau serviciile care au generat deducerea taxei aferente achizițiilor destinate realizării operațiunilor sale taxabile, nu există niciun risc de fraudă sau de abuz putând să justifice o rambursare ulterioară.

În sfârșit, principiul **prevalenței substăntei** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul **luptei împotriva** fraudei, a evaziunii fiscale și a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), **a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective și să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și demonstreze ca bunurile și serviciile facturate au fost utilizate în folosul propriilor operațiuni taxabile.**

În cazul obiectivelor de investiții care nu mai sunt utilizate în cadrul activității economice a persoanelor impozabile în scopul realizării de operațiuni taxabile, dreptul de deducere poate fi păstrat doar în situația în care această situație **se datorează unor circumstanțe obiective ce nu depind de voința persoanelor respective.**

În speta, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, societatea nu are drept de deducere pentru TVA în suma de x lei pentru perioada 2006 - 2009, având în vedere următoarele considerente:

- x lei - TVA nedeductibilă achizițiilor de bunuri și servicii reprezentând investiții în legătură cu imobile care nu aparțin societății, situate în X;
- x lei - TVA nedeductibilă aferentă achiziției de timbre pentru care societatea nu a făcut dovada că sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile;
- x lei – TVA nedeductibilă aferentă achiziției de servicii turistice în perioada 21 – 23.09.2007, pentru care societatea nu a făcut dovada că sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile;
- x - TVA nedeductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii (studiu geotehnic, parchet, materiale instalații, cablu snake, servicii mutare, mobilier, s.a)

pentru care societatea nu a facut dovada ca sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile.

Se retine ca societatea nu a depus in sustinerea contestatiei documente noi neavute in vedere de organele de inspectie fiscala, desi cunostea punctul de vedere al acestora si avea aceasta posibilitate in temeiul dispozitiilor art. 213 alin 4 din Codul de procedura fiscala, republicat.

3.4.2.1. Referitor la suma de x lei reprezentand TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii reprezentand investitii in legatura cu imobile care nu apartin societatii, situate in X:

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala cuprinse inclusiv in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, rezulta urmatoarele:

1. Conform procesului-verbal inregistrat la AS1FP sub nr. x, societatea a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala Procesul-verbal din data de 05.01.2007 al Adunarii generale extraordinare a asociatilor SCA X, prin care s-a hotarat ca „incepand cu luna ianuarie 2007 urmeaza a se incepe lucrari de investitii pentru deschiderea unor puncte de lucru in x.”

2. Potrivit procesului-verbal din data de 03.11.2010 al Adunarii generale extraordinare a asociatilor SCA X s-au hotarat urmatoarele:

„Incepand cu luna noiembrie 2010 se renunta la deschiderea punctelor de lucru din x, pentru care au fost efectuate investitii, avand in vedere ca decizia de deschidere a acestor puncte de lucru a fost luata de o alta structura a actionariatului acestei societati

3. Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, imobilele in cauza nu erau in patrimoniul societatii si nici nu a fost incheiat vreun contract de inchiriere, concesiune, asociere in participatiune si altele asemenea, din care sa rezulte dreptul acesteia de folosinta si de modificare, modernizare, reamenajare, pentru ca imobilele respective sa poata fi folosite in scopul desfasurarii activitatii societatii civile de avocati, aspect subliniat de insusi reprezentantul societatii prin Nota explicativa nr. x.

Mai mult, organele de control au solicitat informatii suplimentare organelor competente (Primaria x, Directia Fiscala a Municipiului x si Primaria x) cu privire la proprietarii imobilelor. Potrivit informatiilor comunicate, proprietarul imobilului din x este, incepand cu data de 09.10.2006, domnul X, in calitate de persoana fizica, iar proprietari ai imobilului din x au fost pentru perioada 2006 – 2009, x, X, x, precum si SC x SRL, si nicidecum societatea civila de avocati.

4. Pe perioada supusa inspectiei fiscale, societatea civila de avocati nu adus modificari statutului societatii cu privire la deschiderea unor birouri de lucru in imobilele care fac obiectul acestui capat de cerere si asa cum recunoaste prin contestatia formulata, nici nu a solicitat avizul Consiliului Baroului cu privire la

acestea, conform dispozițiilor art. 210 și art. 211 din Statutul profesiei de avocat, în vigoare pe perioada supusă inspecției fiscale, care stipulează:

„**Art. 210. - (1)** Formele de exercitare a profesiei de avocat au dreptul să își stabilească sediul profesional numai în circumscripția baroului în care sunt înscrși în Tabloul avocaților cu drept de exercitare a profesiei, oricare dintre avocații titulari sau asociați.

(2) Avocatul își exercită profesia la sediul principal, la sediile secundare precum și la biroul/birourile de lucru **avizate de consiliul baroului**.

(3) Consiliul baroului poate aproba deschiderea unuia sau mai multe birouri de lucru în orice localitate din circumscripția sa.”

“**Art. 211. - (1)** Formele de exercitare a profesiei de avocat au dreptul să își stabilească sedii secundare în circumscripțiile barourilor din care nu fac parte.

(2) Înființarea sediilor secundare se aprobă, la cerere, de consiliul baroului în circumscripția căruia urmează să se deschidă sediul secundar. Cererea va menționa: forma de exercitare a profesiei, adresa sediului secundar, motivul deschiderii acestuia, avocații care își vor desfășura activitatea la sediul secundar și vechimea acestora în profesie.

(3) Decizia de aprobare a cererii de înființare a sediului secundar se comunică baroului de la sediul principal.

(4) Decizia de respingere a cererii de înființare a sediului secundar poate fi atacată la Consiliul U.N.B.R., în termen de 15 zile de la comunicare.”

Se reține că, potrivit dispozițiilor Codului fiscal, respectiv potrivit jurisprudenței Curții Europene de Justiție, există situații în care se acordă drept de deducere a TVA societăților pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate anterior începerii activității taxabile, chiar dacă ulterior acestea nu vor fi utilizate în cadrul activității taxabile, **dar numai în cazul în care se dovedește intenția persoanei la momentul achiziției de a utiliza bunurile/serviciile în folosul activității taxabile ulterioare și, din motive obiective acest lucru nu a mai fost posibil, acestea datorându-se unor circumstanțe obiective ce nu depind de voința sa.**

Totodată, este recunoscut și dreptul autorităților fiscale din statele membre de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să justifice dreptul de deducere pentru prevenirea cazurilor de fraudă sau abuz (cauzele C-110/94 Inzo și C-268/83 Rompleman), după cum și art. 65 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare prevede “contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Or, în speta, societatea nu a prezentat nici cu ocazia desfășurării inspecției fiscale, nici cu ocazia depunerii contestației (în temeiul dispozițiilor art. 213 alin. 4 din Codul de procedură fiscală, republicat) dovezi obiective care să dovedească intenția de a utiliza în folosul operațiunilor sale taxabile achizițiile de bunuri și servicii reprezentând investiții în legătură cu imobile situate în X. Mai mult, astfel cum am arătat anterior, însăși societatea a prezentat în timpul inspecției fiscale procesul-

verbal din data de 03.11.2010 al Adunarii generale extraordinare a asociatilor SCA X din care rezulta ca incepand cu luna noiembrie 2010 s-a renuntat la deschiderea punctelor de lucru. Cu privire la renuntarea de a deschide punctele de lucru, contestatara nu a depus niciun document din care sa rezulte ca aceasta se datoreaza unor circumstante **care nu depind de vointa societatii, respectiv unor motive obiective, exterioare vointei acesteia** (cauzele C-37/95 Ghent Coal Terminal NV si C-110/94 Inzo), desi potrivit art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

”Art. 206. – (1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:

[...] d) dovezile pe care se intemeiaza”.

Contrar sustinerilor societatii, simpla achizitie a unor bunuri sau contractare a unor servicii, respectiv simpla detinere a unor facturi **nu este suficienta** pentru a demonstra scopul achizitiei acestora, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa deduca imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident rambursarea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege. Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa.**

Avand in vedere cele mai sus prezentate rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit ca este nedeductibila TVA in suma de x lei aferenta investitiilor (achizitiei de bunuri si servicii) in legatura cu imobile care nu apartin societatii, situate in X si cu privire la care societatea nu face dovada ca renuntarea la hotatara de a le transforma in puncte de lucru ale societatii, nu a depins de vointa societatii, respectiv de motive obiective, exterioare vointei acesteia.

3.4.2.2. Referitor la TVA in suma de x lei aferenta achizitiei de servicii turistice:

Cu privire la acest capat de cerere, societatea a prezentat in timpul inspectiei fiscale numai factura fiscala nr. x emisa de x PF, in care se mentioneaza la denumirea prestarii de servicii *”servicii turistice 21 – 23 septembrie 2007”*, care nu cuprinde detalii si nici anexe.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele societatii cu privire la acest capat de cerere, avand in vedere ca societatea nu a prezentat niciun document suplimentar (in afara facturii fiscale) din care sa rezulte ca serviciile respective au fost achizitionate in folosul operatiunilor sale taxabile, respectiv din care sa rezulte urmatoarele aspecte:

- in ce au constat serviciile turistice achizitionate;
- scopul serviciilor achizitionate este, asa cum sustine contestatara, obtinerea unor performante profesionale mult mai bune care se reflecta in veniturile societatii de avocati;

- obligativitatea personalului societatii civile de avocati de a participa la intrunirea organizata;
- componenta „echipei” din cadrul societatii;
- tematica intrunirii organizate, durata, locatie, etc.

Asa cum s-a retinut si la pct. 3.4.1 al prezentei decizii, simpla contractare a serviciilor de catre societatea contestatara **nu este suficienta** pentru a demonstra scopul achizitiei acestora, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 49 din Codul fiscal referitoare la detinerea documentului justificativ pentru ca o persoana impozabila sa deduca imediat, integral si nelimitat cheltuiala aferenta achizitiilor. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile aceluiasi articol, care conditioneaza in mod evident deductibilitatea cheltuielilor aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege. Prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa.**

Invocarea dreptului de deducere a TVA aferenta serviciilor turistice in cauza, pe motiv ca acest tip de servicii este achizitionat de toate societatile din Romania si *“nimeni nu s-a plans pana in prezent ca fiscalul ar fi considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile”*, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat fiecare persoana impozabila conduce evidenta contabila proprie si are dreptul de a alege modalitatea de inregistrare si justificare a inregistrarilor efectuate in contabilitate; faptul ca societatea civila de avocati contestatara nu a respectat dispozitiile legale privind deductibilitatea TVA este cert, cata vreme unicul document pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala (factura fiscala), **nu contine detalii** privind serviciile achizitionate si nu are nicio legatura cu modalitatea in care alte persoane impozabile din punct de vedere al TVA au respectat dispozitiile legale.

Se retine ca, potrivit dispozitiilor art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, *„contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”*, motiv pentru care societatea are obligatia de a prezenta dovezi obiective verosimile, pertinente si concludente, care sa sustina intentia sa declarata cu privire la scopul unei achizitii, simpla detinere a unei facturi neputand asigura exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta cheltuielii respective.

3.4.2.3 Referitor la TVA in suma de x lei aferenta achizitiei de timbre:

In speta, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de x lei, intrucat taxa este aferenta achizitiei de timbre cu privire la care societatea nu a facut dovada ca este destinata operatiunilor sale taxabile.

Nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele societatii cu privire la acest capat de cerere, avand in vedere urmatoarele considerente:

- In temeiul dispozitiilor art. 145 si art. 146 din Codul fiscal, indiferent de categoria cheltuielilor de achizitionare a bunurilor si servicii, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor achizitii 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/serviciile 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 si serviciile facturate au fost utilizate in folosul propriilor operatiuni taxabile**; or, cu privire la acest capat de cerere, societatea nu a depus documente noi, neavute in vedere de organele de inspectie fiscala.

- Referitor la faptul ca achizitia de timbre reprezinta o cheltuiale cu protocolul, se retin urmatoarele:

Potrivit art. 128 alin. 8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, in vigoare in cursul anului 2009:

“**Art. 128 (8)** Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

(...) **f)** acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.”

Pentru explicitarea prevederilor legale de mai sus a fost emisă Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal care, la pct.11, precizează:

„În sensul art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal:

a) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II al Codului fiscal.”

Se retine ca prevederi legale similare au existat pe intreaga perioada supusa verificarii.

Fata de dispozitiile legale de mai sus, rezulta ca timbrele achizitionate in valoare de x lei, respectiv TVA in suma de x lei, nu reprezinta „bunuri de mica valoare” care pot fi acordate in mod gratuit clientilor societatii civile de avocati

Mai mult, contestatara nu a justificat cu documente necesitatea si scopul efectuării unor cheltuieli de protocol atat de costisitoare cu partenerii de afaceri, respectiv nu a demonstrat ca timbrele achizitionate au fost acordate in cadrul unor actiuni de protocol care se desfasoara in scopul sustinerii activitatii economice.

Drept pentru care, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de x lei aferenta achizitiei de timbre.

3.4.2.4 Referitor la TVA in suma de x aferenta achizitiilor de bunuri si servicii (studiu geotehnic, parchet, materiale instalatii, cablu snake, servicii mutare, mobilier, s.a):

In speta, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de x lei ($x + x + x + x0 + x + x + 524,62 + 524,62 + 361 + 435,68 + 586,53 + 84,39 + x$) aferenta achizitiilor de bunuri si servicii (studiu geotehnic, parchet, materiale instalatii, cablu snake, servicii mutare, mobilier, s.a), intrucat societatea nu a facut dovada ca achizitiile sunt destinate operatiunilor sale taxabile.

Se retine ca, in conditiile in care cunostea punctul de vedere al organelor de inspectie fiscala, societatea nu a depus in sustinerea contestatiei documente noi, desi avea aceasta posibilitate potrivit dispozitiilor art. 213 alin 4 din Codul de procedura fiscala, republicat.

Prin urmare, potrivit constatarilor organelor de control din adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, prin care a completat referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei:

1. - *Factura nr. x emisa de x, TVA in suma de x lei reprezinta achizitia unui studiu geotehnic pentru imobilul din str x, imobil in care societatea isi avea punct de lucru, in baza unui contract de comodat:*

In ceea ce priveste contractul de comodat, sunt aplicabile si dispozitiile art. 1561, art. 1564 si art. 1569 din Codul civil:

"**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."

Potrivit doctrinei juridice, **comodatarul suporta cheltuielile necesare folosintei lucrului (de exemplu, reparatiile locative ale casei)**, neavand dreptul sa ceara restituirea acestor cheltuieli (art. 1569 din Codul civil), care sunt un accesoriu al folosintei.

In speta sunt incidente si dispozitiile art. 1420, art. 1421, art. 1447 si art. 1448 din Codul civil:

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

1. de a trada*) locatarului lucrul inchiriat sau arendat;

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 (sa 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."

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca, in speta, este deductibila decat TVA aferenta acelor cheltuieli efectuate de societate cu functionarea si intretinerea bunului imobil care fac obiectul contractului de comodat, respectiv TVA aferenta cheltuielilor efectuate cu privire la **reparatii minore (cheltuieli aferente reparatiilor locative ale casei).**

In speta, societatea a achizitionat un studiu geotehnic care, in fapt, reprezinta o documentatie tehnica intocmita cu privire la structura de rezistenta a constructiei, in general, si in mod special a fundatiei. Or, aceste cheltuieli nu cad in sarcina comodatarului, care asa cum am aratat mai sus are obligatia efectuarii reparatiilor minore cu privire la imobil, ci in sarcina proprietarului care are obligatia de a pune la dispozitia comodatarului imobilul in stare de functionare.

2. – *Facturile nr. x, nr. x emise de SC X, TVA in suma de x lei (x lei + x lei) – parchet pentru amenajare sediu + facturile nr. x si nr. x, TVA in suma de x lei (x lei + x lei) – materiale instalatii pentru amenajare sediu + factura nr. x emisa de X, TVA in suma de x lei – cablu snake pentru amenajare sediu:*

In sustinerea contestatiei societatea sustine ca parchetul, cablu snake si materialele de instalatii achizitionate au fost montate la sediul acesteia, desi nu a prezentat niciun document in acest sens.

Se retine ca, potrivit dispozitiilor art. 134 si art. 155 alin 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 59 alin 2 din HG nr. 44/2004, in vigoare in cursul anului 2006:

Codul fiscal:

“Art. 134. - (1) Faptul generator al taxei reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.

(...) **(3)** Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la **data livrării de bunuri** sau **la data prestării de servicii**, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.

(5) Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine:

a) la data la care este emisă o factură fiscală, înainte de livrării de bunuri sau a prestării de servicii;

“Art. 155 (2) Pentru livrări de bunuri factura fiscală se emite la data livrării de bunuri, iar pentru prestări de servicii, cel mai târziu până la finele lunii în care prestarea a fost efectuată.”

Norme metodologice:

“59. (2) Pentru prestările de servicii, altele decât cele prevăzute la art. 155 alin. (4), (5) și (6) din Codul fiscal, prestatorii sunt obligați să emită facturi fiscale sau alte documente legal aprobate cel mai târziu până la finele lunii în care prestarea a fost efectuată. **Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări**, cum sunt cele de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertize și altele asemenea, **data efectuării prestării de servicii se consideră a fi data la care sunt întocmite situații de lucrări și, după caz, data acceptării de către beneficiar a situațiilor de lucrări.**”

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru a avea drept de deducere a TVA aferenta pachetului, cablului snake si materialelor pentru instalatii pentru amenajarea sediului, societatea avea obligatia de a detine si de a prezenta organelor de inspectie fiscala dovada (de exemplu, situatii de lucrari) ca acestea au fost montate la sediul acesteia, respectiv ca achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiilor taxabile. Or, așa cum au subliniat organele de control, aceasta nu a depus niciun document în acest sens, nici cu ocazia inspecției fiscale, nici cu ocazia depunerii contestației.

3. Facturile nr. x, nr. x, nr. x si nr. x, TVA in suma de x lei – servicii de relocare mobilier, arhiva, biblioteca:

Se retine ca prevederile art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta achizitiei de servicii/bunuri de dovedirea realitatii achizitiei, respectiv de intentia persoanei impozabile de a utiliza in folosul operatiunilor taxabile serviciile/bunurile achizitionate.

In acelasi timp, contractarea unor servicii (in speta, servicii de relocare a mobilierului, arhivei, bibliotecii, etc) si prezentarea facturilor emise nu pot asigura exercitarea dreptului de deducere, persoana impozabila interesata avand obligatia sa prezinte, la cererea organelor de inspectie fiscala, **dovezi obiective** care sa rezulte

realitatea prestarilor de servicii si utilizarea acestora in folosul operatiunilor sale taxabile.

Se retine ca nu a fost prezentata nici cu ocazia inspectiei fiscale, nici cu ocazia depunerii contestatiei, nicio dovada obiectiva din care sa rezulte in detaliu ce au constat serviciile achizitionate, respectiv care au fost bunurile relocalate, datele de relocare, adresele de preluare/livrare/despachetare/depozitare si alte detalii, cu atat mai mult cu cat potrivit contractului nr. x incheiat intre SCA X, in calitate de beneficiar si SC x SRL, in calitate de prestator:

- obiectul contractului il reprezinta „totalitatea serviciilor conexe si a operatiunilor de relocare a mobilierului din dotarea birourilor beneficiarului”; iar,
- „beneficiarul se obliga sa comunice prestatorului datele de relocare in maximum 5 zile de la confirmarea mutarii, precum si adresele de preluare/livrare/despachetare/depozitare si alte detalii se vor face de comun acord.” (art. 7 din contract).

Mai mult, potrivit precizarilor organelor de inspectie fiscala, din adresa nr. x, in perioada 2007 – 2008, nu a fost efectuata nicio schimbare de sediu intre locatiile mentionate de societate in Nota explicativa nr. x, respectiv intre fostul sediu din strada x, neexistand nicio decizie a vreunui barou emisa in acest sens.

Asa cum am aratat anterior, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, potrivit carora s-a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii. Simpla prezentare a contractului de prestări de servicii și a facturilor emise în baza acestuia nu este suficientă pentru a justifica deducerea taxei pe valoarea adăugată, întrucât așa cum s-a reținut mai sus, taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă numai în măsura în care societatea justifică prestarea serviciilor cu documente; or, societatea nu a prezentat astfel de documente.

4. Referitor la TVA in suma de (x + x) aferenta achizitiilor de bunuri si servicii (mobilier si altele):

In conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) si art. 213 alin. (5) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“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.”

« **Art. 213 (5)** Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, **nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.** »

De asemenea, pct. 2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011:

« **2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept** pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. »

Se reține că prin contestația formulată, societatea nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază acest capăt de cerere, unica mențiune potrivit căreia cheltuielile care fac obiectul acestui capăt de cerere au fost efectuate cu respectarea prevederilor legale fiind insuficientă, cătă vreme în vederea acordării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată societatea are obligația să facă dovada îndeplinirii tuturor condițiilor legale.

Din dispozițiile legale citate mai sus, rezultă că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată; în ceea ce privește acest capăt de cerere contestatara nu a invocat niciun articol de lege sau o situație de fapt în apărarea sa.

De asemenea, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.1169 din Codul Civil, potrivit căruia „*cel ce face o propunere înaintea judecătii trebuie să o dovedească*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului.**

Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci **un imperativ al interesului personal** al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, **neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.**

Totodată, prin Decizia nr. 3250/2010 în dosarul nr. 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

In speta, cu privire la acest capat de cerere, contestatia formulata de societatea este nemotivata in fapt si in drept.

Avand in vedere cele aratate la pct. 3.4.1 si 3.4.2 ale prezentei decizii, urmeaza a se respinge contestatia formulata de SCA X cu privire la TVA in suma de x lei, individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x.

3.5 Referitor la accesoriile in suma totala de x lei (x lei dobanzi/majorari de intarziere + x lei penalitati de intarziere):

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect ca societatea datoreaza accesoriile in suma de x lei (x lei dobanzi/majorari de intarziere + x lei penalitati de intarziere), in conditiile in care la pct. 3.4.1 si 3.4.2 ale prezentei decizii s-a dispus respingerea contestatiei cu privire la debitul in suma de x lei reprezentand TVA.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x emisa pe numele **Societatii Civile Profesionale X – Societate Civila de Avocati** (fosta SCA X, fosta SCA X), s-au stabilit obligatii de plata accesorii in suma de x lei (x lei dobanzi/majorari de intarziere, pentru perioada 27.02.2006 – 30.09.2011 + x lei penalitati de intarziere, pentru perioada 29.09.2010 – 30.09.2011).

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119 si art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in vigoare pana la data de 01.07.2010:

« **Art. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere. »

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

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care sa stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. »

Incepand cu data de 01.07.2010, dispozitiile legale de mai sus au fost modificate dupa cum urmeaza :

« **Art. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. »

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

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. »

« **Art. 120¹ (1)** Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen dobanzi/majorari si penalitati de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala dobanzile/majorarile de intarziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la accesoriile contestate in suma de x lei (x lei dobanzi/majorari de intarziere + x lei penalitati de intarziere), individualizate prin Decizia de impunere nr. x, se retine ca stabilirea acestor obligatii de plata in sarcina societatii reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

In conditiile in care la pct. 3.4.1 si 3.4.2 ale prezentei decizii s-a dispus respingerea contestatiei cu privire la debitul in suma de x lei reprezentand TVA, rezulta ca in temeiul principiului de drept "accesorium sequitur principale", urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de societate cu privire la accesoriile in suma de x lei (x lei dobanzi/majorari de intarziere + x lei penalitati de intarziere).

Pentru considerentele aratate si in temeiul pct. 7 din OMFP nr. 1346/2006, art. 5 din OMFP nr. 2224/2006, art. 16 si art. 17 din Decretul nr. 167/1958, art. 1561, art. 1564 si art. 1569 din Codul civil, art. 210 si art. 211 din Statutul profesiei de avocat, art. 11, art. 128, art. 134, art. 145, art. 146, art. 155 alin 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 59 alin 2, pct. 66 (12) din HG nr. 44/2004, pct. 2.5, 9.3, 9.4 si 11.4 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.

92/2003, art. 2, art. 23, art. 46, art. 85, art. 86, art. 91, art. 92, art. 102 alin 4, art. 105¹, art. 109, art. 119, art. 120, art. 206, art. 213 alin 5, art. 216 alin. (1) si (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE

Respinge contestatiile formulate impotriva urmatoarelor decizii de impunere emise in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x:

1. – Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, emisa pe numele domnului **X**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata :

- x = diferente de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar pe perioada 2006 – 2009 ;

- x = accesorii aferente impozitului pe venit.

2. - Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, emisa pe numele domnului **X**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata :

- x = diferente de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar pe perioada 2007 – 2009 ;

- x = accesorii aferente impozitului pe venit.

3. - Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, emisa pe numele doamnei **X**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata :

- x = diferente de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar pe perioada 2006 – 2009 ;

- x = accesorii aferente impozitului pe venit.

4. - Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, emisa pe numele domnului **X**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata :

- x = diferente de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar pentru anul 2009;

- x = accesorii aferente impozitului pe venit.

5. - Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, emisa pe numele doamnei **X**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata :

- x = diferente de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar pentru anul 2009;

- x = accesorii aferente impozitului pe venit.

6. - Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, emisa pe numele doamnei **X**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata :

- x lei = diferente de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar pentru anul 2009;

- x = accesorii aferente impozitului pe venit.

7. - Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x emisa pe numele **Societatii Civile Profesionale X – Societate Civila de Avocati** (fosta SCA X, fosta SCA X), prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei – TVA;

- x lei – dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;

- x lei – penalitati de intarziere aferente TVA.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata potrivit legii, in termen de 6 luni de la comunicare, la instanta judecatoreasca competenta.