

DECIZIA nr. 316/2012
privind solutionarea contestatiei formulata de
persoanele fizice X, inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresele nr. x, inregistrate la DGFP-MB sub nr. x de catre Administratia Finantelor Publice Sector 1, cu privire la contestatia inregistrata la AFP Sector 1 sub nr. x, formulata de persoanele fizice X (fosta X), domiciliata in x, X, domiciliat in x, X (fosta X), domiciliata in x, X, domiciliat in x, x, X, domiciliat in comuna x, **cu domiciliul ales pentru comunicarea actelor de procedura pentru toti contestatarii in x, cu exceptia doamnei X, al carei domiciliu ales pentru comunicarea actelor de procedura este in x si a doamnei X, al carei domiciliu ales este in x.**

Cu privire la contestatia inregistrata la AFP Sector 1 sub nr. x, se retin urmatoarele :

- pe perioada supusa impunerii, persoanele fizice contestatare au avut calitate de avocati asociati ai **Societatii Civile de Avocati X** (fosta Societatea Civila de Avocati X) ;

- in temeiul dispozitiilor art. 3 alin. 1 din OPANAF nr. 3333/2011, prin adresa nr. 908202/906619/19.04.2012, 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 DGFP-MB ;

- 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; se retine ca desi prin adresa nr. x, confirmata de primire in data de 02.05.2012, 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 contestatiei il constituie urmatoarele decizii de impunere, comunicate in data de **31.10.2011**, 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.

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.

3. - Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, emisa pe numele doamnei **X (fosta 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.

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.

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.

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 lei = accesorii aferente.

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, cu modificarile si completarile ulterioare si avand in vedere cele dispuse de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul ANAF prin adresa nr. x, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia inregistrata la AFP Sector 1 sub nr. x.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele :

I. Prin contestatia formulata contestatarii aduc urmatoarele argumente :

1. Au fost stabilite suplimentar nelegal TVA , impozitul pe venit si accesorii aferente pentru perioada 2006 – 2007, cu incalcarea dispozitiilor art. 98 alin. 3 din

OG nr. 92/2003, inspectia fiscala fiind limitata la creantele fiscale nascute in ultimii 3 ani fiscali, respectiv 2008 - 2010.

Neconcordantele constatate in declaratia informativa nr. 394 depusa de societate aferenta semestrului I 2008 nu reprezinta un indiciu privind diminuarea impozitelor, taxelor, contributiilor si altor sume datorate bugetului de stat, intrucat acestea se datoreaza unor erori de declarare.

Aceasta declaratie nu reprezinta act administrativ fiscal pe baza caruia sa se stabileasca obligatii de plata.

2. Durata inspectiei fiscale a fost depasita, contrar dispozitiilor art. 104 din Codul de procedura fiscala. A inceput in data de 16.05.2011 si trebuia finalizata inainte de data de 16.08.2011.

Efectuarea inspectiei cu incalcarea prevederilor legale a produs societatii si asociatilor o paguba concretizata in imposibilitatea de a beneficia de facilitatile prevazute de OG nr. 30/2011, deciziile de impunere fiind comunicate in data de 27.10.2011.

De asemenea, a condus la calcularea de accesorii pe o perioada mai lunga respectiv pana la 30.09.2011, in loc de 16.08.2011.

3. In categoria cheltuielilor calificate ca fiind nedeductibile sunt incluse o serie de cheltuieli pentru care organul de control le-a exclus cu motivarea ca « nu sunt cheltuieli deductibile cheltuielile de achizitionare sau de fabricare a bunurilor si a drepturilor amortizabile din registrul inventar » - art. 48 alin. 7 lit. i din Legea nr. 571/2003.

Organul fiscal a majorat baza impozabila si a refuzat societatii dreptul de a deduce TVA pentru acest tip de cheltuieli fara a calcula amortizarea aferenta acestora si fara a diminua baza impozabila in conformitate cu dispozitiile Legii nr. 571/2003, referitoare la amortizare.

De exemplu, sunt supuse amortizarii, conform art. 24 din Legea nr. 571/2003, cheltuielile inregistrate eronat de societate in contabilitate : x lei - plata rata leasing auto, x lei – telefon Nokia, x lei – televizor, x lei – dulap, x - masa consiliu.

4. Organele de inspectie fiscala au apreciat eronat ca este nedeductibila diferenta intre valoarea neamortizata si venitul realizat din vanzarea bunurilor amortizabile, de exemplu sumele de x lei si x lei inregistrate urmare vanzarii unor mijloace auto, precum si sumele de x lei si x lei.

Nu s-a tinut cont de modificarea pct. 38 din HG nr. 44/2004 intervenita prin Decizia nr. 2/2004 a Comisiei fiscale centrale, aprobata prin OMFP nr. 576/2004.

In conformitate cu dispozitiile Titlului II din Codul fiscal, valoarea ramasa neamortizata la data casarii sau cedarii unui mijloc fix este integral deductibila.

In aceasta situatie este si autoturismul X (x lei).

5. Referitor la cheltuielile considerate ca fiind efectuate pentru uzul personal sau al familiei, subiectul controlului efectuat l-a reprezentat societatea si nu asociatii persoane fizice, astfel ca este eronata constatarea organelor de control, cata vreme

societatea nu are alt scop decat cel indicat prin actul de constituire si nu are familie proprie.

6. In legatura cu impozitul pe venit repartizat suplimentar asociatilor, inspectia nu a avut in vedere decat declaratiile inregistrate la organul fiscal, fara a tine cont de hotararile adunarii asociatilor privind repartizarea intre acestia a veniturilor aferente anilor 2008 si 2009, hotarari care respecta vointa partilor.

Avizul de inspectie fiscala nu a fost comunicat persoanelor fizice asociate, astfel ca acestea nu au avut posibilitatea de a corecta eventualele erori din declaratiile anterioare inceperii inspectiei fiscale , precum si de a corecta eventualele erori constatate ulterior definitivarii inspectiei.

Nu s-a tinut cont de modalitatea de participare la venituri si cheltuieli convenita de asociati.

Avocatii asociati sunt prejudiciati intrucat declaratiile de impunere eronat completate nu mai pot fi corectate, cu atat mai mult cu cat nu au fost subiecte ale operatiunii de control.

Prin Procesul-verbal de al adunarii asociatilor incheiat in data de 19.01.2009 privind stabilirea modului de repartizare a veniturilor aferente anului 2008 pentru asociatii X si X si prin Procesul-verbal din data de 14.01.2010 referitor la repartizarea intre asociatii X, X si X a veniturilor aferente anului 2009, s-a stabilit participarea la veniturile si cheltuielile societatii in cote diferite decat cele avute in vedere de inspectia fiscala si decat cele declarate in declaratiile anuale de venit, care au fost intocmite eronat de contabilul societatii.

Prin urmare deciziile de impunere emise pe numele X, X si X sunt emise eronat intrucat nu reflecta obligatiile de plata datorate in raport de veniturile obtinute.

7. Decizia emisa pe numele X este nula fiind emisa pe alt nume decat cel corect al contribuabilei obligata la plata, respectiv X, numele de familie fiind dobandit urmare casatoriei.

Numele incorect echivaleaza cu lipsa numelui si este sanctionata de prevederile art. 46 din Codul de procedura fiscala, republicata.

8. Referitor la calculul accesoriilor, contribuabilii au retinut ca organele de control au mentionat eronat ca acestia datoreaza majorari de intarziere, in conditiile in care prin Legea nr. 46/2010 s-a stabilit ca pentru neachitarea la termen a obligatiilor de plata se percep dobanzi si penalitati de intarziere si nu majorari.

In concluzie contestatarii solicita anulara deciziilor de impunere contestate.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, AFP Sector 1 a emis pe numele fiecarui avocat asociat al **Societatii Civile de Avocati X** (fosta Societatea Civila de Avocati X), in calitate de persoane fizice, Deciziile de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala, dupa cum urmeaza :

- nr. x (**X**) ;
- nr. x (**X**) ;

- nr. x (X, fosta X) ;
- nr. x (X) ;
- nr. x (X);
- nr. x (X) ;

prin care s-au stabilit diferente de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar pentru anul 2006 -2009 si accesorii aferente.

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

Perioada supusa inspectiei fiscale in ceea ce priveste impozitul pe venit este 01.01.2006 – 31.12.2009.

3.1 Referitor la invocarea dispozitiilor art. 98 alin. 3 din OG nr. 92/2003 referitoare la perioada supusa inspectiei fiscale:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au dreptul de stabili obligatii fiscale aferente anilor 2006 – 2007 reprezentand impozit pe venit, in conditiile in care exista indicii privind nerespectarea acestor obligatii de plata.

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.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 98 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

« Art. 98 (1) Inspectia fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

(2) La contribuabilii mari, perioada supusa inspectiei fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).

(3) La celelalte categorii de contribuabili inspectia fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspectia fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;

c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.”

Avand in vedere prevederile legale mai sus invocate, se retine ca, potrivit art. 98 alin.1 Cod procedura fiscala, inspectia fiscala se efectueaza în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligatiile fiscale.

În speta, chiar dacă alin. 3 din art. 98 Cod procedura fiscală face referire la termenul de 3 ani fiscali, organul fiscal a stabilit ca perioada supusă inspecției se încadrează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, fiind în acord cu dispozițiile art. 98 alin. 1 și art. 94 Cod procedura fiscală.

Potrivit precizărilor AFP Sector 1 din referatul cu propuneri de soluționare a contestației :

« La data inițierii inspecției fiscale, în evidența fiscală a AFP Sector 1, conform fișei sintetice totale, pentru perioada 01.01.2006 – 30.09.2009, existau restante privind obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat ;

*În urma efectuării controlului încrucișat, în vederea soluționării (...) transmisă de DGFP-Gorj - Activitatea de Inspectie Fiscală (...), s-a constatat că în declarația informativă privind livrările/prestarile și achizițiile efectuate pe teritoriul României (formular 394) aferentă trimestrului I 2008, **Societatea Civilă de Avocați X** a declarat în mod eronat prestări de servicii către SC Complexul Energetic Rovinari SA (...). »*

Se reține că, organul fiscal a constatat că societatea nu și-a îndeplinit nici obligațiile declarative, nici obligațiile de plată pentru perioada 01.01.2006 – 31.12.2007. Prin urmare, întrucât există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor pe perioada respectivă, inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligațiile fiscale.

În condițiile în care termenul de prescripție pentru dreptul de a stabili obligațiile fiscale este de 5 ani, iar inspecția fiscală se efectuează în cadrul acestui termen de prescripție, rezulta că ratiunea pentru care perioada inspecției fiscale a fost stabilită la 3 ani este aceea că, potrivit principiilor dreptului fiscal, relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, în scopul realizării cerințelor legii. În situația în care există indicii privind nerespectarea dispozițiilor legale, prezumția de bună-credință nu mai funcționează, astfel încât organul fiscal poate să extindă verificările pe perioada de prescripție. De asemenea, termenul de 3 ani impus de art. 98 alin. 3 Cod procedura fiscală ar putea să conducă la reducerea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, situație ce nu ar putea fi acceptată.

Pentru considerentele expuse, apreciind că motivele invocate de sunt nefondate, urmează a respinge ca neîntemeiată contestația formulată de persoanele fizice X, X, X (fosta X), X, X și Xcu privire la acest capăt de cerere.

3.2 Referitor la distribuirea între asociați a venitului/pierderii anual/anuale, realizate în cadrul societății civile de avocați asociației pe perioada 2006 - 2009:

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au respectat prevederile legale privind distribuirea între asociați a

venitului/pierderii anual/anuale, realizate în cadrul societății civile de avocați pe perioada 2006 – 2009.

In fapt, prin contestația formulată, contribuabilii invocă faptul că, în legătură cu impozitul pe venit repartizat suplimentar asociaților, inspectia fiscală nu a avut în vedere decât declarațiile înregistrate la organul fiscal, fără a ține cont de hotărârile adunării asociaților privind repartizarea între aceștia a veniturilor aferente anilor 2008 și 2009, hotărâri care respectă voința partilor.

In drept, în conformitate cu dispozițiile art. 86 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 189 din Normele metodologice de aplicare a acestui articol, aprobate prin HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

« **Art. 86 (1)** Prevederile prezentului articol nu se aplică:
(...) »

Punere în aplicare a art. 86 :

Norme metodologice:

184. **Sunt supuse obligației de încheiere și înregistrare a unui contract de asociere** atât asociațiile fără personalitate juridică, ale căror constituire și funcționare sunt reglementate prin acte normative speciale, respectiv asociații familiale, cabinete medicale grupate, cabinete medicale asociate, societate civilă medicală, cabinete asociate de avocați, **societate civilă profesională de avocați**, notari publici asociați, asociații în participațiune constituite potrivit legii, cât și orice asociere fără personalitate juridică constituită în baza Codului civil.

185. **Asociații desemnați** conform prevederilor art. 86 alin. (2) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare are și **următoarele obligații**:

- să asigure organizarea și conducerea evidențelor contabile;
- **să determine venitul net/pierderea obținut/obținută în cadrul asociației, precum și distribuția veniturilor net/pierderii pe asociați;**
- **să depună o declarație privind veniturile și cheltuielile estimate, la termenele stabilite, la organul fiscal la care asociația este înregistrată în evidența fiscală;**
- **să înregistreze contractul de asociere, precum și orice modificare a acestuia la organul fiscal la care asociația este înregistrată în evidența fiscală, în termen de 15 zile de la data încheierii acestuia.** Prin sediul asociației se înțelege locul principal de desfășurare a activității asociației;
- să reprezinte asociația în verificările efectuate de organele fiscale, precum și în ceea ce privește depunerea de obiecțiuni, contestații, plângeri asupra actelor de control încheiate de organele fiscale;
- să răspundă la toate solicitările organelor fiscale, atât cele privind asociația, cât și cele privind asociații, legate de activitatea desfășurată de asociație;
- să completeze Registrul pentru evidența aportului și rezultatului distribuit;
- alte obligații ce decurg din aplicarea titlului III din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

186. Asociația, prin asociatul desemnat, depune până la data de 15 martie a anului următor, la organul fiscal la care asociația este înregistrată în evidența fiscală, o declarație anuală care cuprinde venitul net/pierderea realizat/realizată pe asociație, precum și distribuția venitului net/pierderii pe fiecare asociat.

O copie de pe declarație se transmite de către asociatul desemnat fiecărui asociat. Pe baza acestei copii asociații vor cuprinde în declarația de impunere venitul net/pierderea ce le revine din activitatea asociației.

Codul fiscal :

(2) În cadrul fiecărei asocieri fără personalitate juridică, constituită potrivit legii, asociații au obligația să încheie contracte de asociere în formă scrisă, la începerea activității, care să cuprindă inclusiv date referitoare la:

a) părțile contractante;

b) obiectul de activitate și sediul asociației;

c) contribuția asociaților în bunuri și drepturi;

d) cota procentuală de participare a fiecărui asociat la veniturile sau pierderile din cadrul asocierii corespunzătoare contribuției fiecăruia;

e) desemnarea asociatului care să răspundă pentru îndeplinirea obligațiilor asociației față de autoritățile publice;

f) condițiile de încetare a asocierii. Contribuțiile asociaților conform contractului de asociere nu sunt considerate venituri pentru asociație. **Contractul de asociere se înregistrează la organul fiscal competent, în termen de 15 zile de la data încheierii acestuia.** Organul fiscal are dreptul să refuze înregistrarea contractelor, în cazul în care acestea nu cuprind datele solicitate conform prezentului alineat.

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, prin Decizia nr. X emisa de Baroul Bucuresti, a fost aprobată inițierea SCPA „X” începând cu data de 01.08.2001.

Se reține în perioada 2001 – 2009, societatea a suferit o multitudine de modificări în ceea ce privește denumirea, sediul, asociați, precum și cota de participare la veniturile sau pierderile asocierii.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta că, pe perioada supusă inspecției fiscale, 2006 – 2009, cotele de distribuție a venitului net/pierderilor realizate la nivelul asociației au fost următoarele:

1. Conform declarației anuale de venit aferentă anului 2006 înregistrată la organul fiscal sub nr. x:

- X – 80%;

- X – 20%.

2. Conform declarației anuale de venit aferentă anului 2007 înregistrată la organul fiscal sub nr. x:

- X – 70%;

- X – 15%;

- X – 15%.

3. Conform declaratiei anuala de venit aferenta anului 2008 inregistrata la organul fiscal sub nr. x si Procesului-verbal al Adunarii generale extraordinare a asociatilor din data de 09.12.2008:

- X – 70%;
- X – 15%;
- X – 15%.

4. Conform declaratiei anuala de venit aferenta perioadei 01.01.2009 – 17.06.2009, inregistrata la AFP Sector 1 sub nr. x si Actului aditional nr. x inregistrat la organul fiscal sub nr. x:

- X – 10%;
- X – 45%;
- X – 45%.

5. Conform declaratiei anuala de venit aferenta perioadei 18.06.2009 – 31.07.2009, inregistrata la organul fiscal sub nr. x:

- X – 40%;
- X – 40%
- X – 10%;
- X – 10%.

6. Conform declaratiei anuala de venit aferenta perioadei 01.08.2009 – 31.12.2009, inregistrata la organul fiscal sub nr. x:

- X – 39%;
- X – 39%;
- X – 10%;
- X – 10%;
- X – 2%.

Avand in vedere cele mai sus prezentate rezulta ca organele de inspectie fiscala au tinut cont la stabilirea diferentelor de impozit pe venit, de cota procentuală de participare a fiecărui asociat la veniturile din cadrul asocierii corespunzătoare contribuției fiecăruia, **astfel cum au fost declarate de reprezentantul legal al societatii** (si nu de contabilul societatii, cum eronat sustine contestatara), prin declaratiile anuale de venit depuse la organul fiscal competent.

Mai mult, asociația, **prin asociatul desemnat**, are obligatia de a depune până la data de **15 martie a anului următor**, la organul fiscal la care asociația este înregistrată în evidența fiscală, o declarație anuală care cuprinde venitul net/pierdere realizat/realizată pe asociație, precum și distribuția venitului net/pierderii pe fiecare asociat.

Prin urmare, faptul ca societatea a prezentat anterior incheierii inspectiei fiscale alte hotarari ale adunarii asociatilor care stabilesc alte cote de participare pentru anii 2008 si 2009, nu prezinta relevanta in sustinerea contestatiei, cata vreme

contestatara nu a facut dovada depunerii declaratiilor anuale de venit rectificative pentru anii 2008 si 2009, potrivit dispozitiilor legale si nici a inregistrarii la organul fiscal competent a actelor aditionale prin care au fost modificate cotele detinute de asociati.

Mai mult, potrivit dispozitiilor art. 84 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

„**Art. 84 - (1)** Declarațiile fiscale pot fi corectate de către contribuabil, din proprie inițiativă, pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

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

(...) **(4)** Declarațiile fiscale nu pot fi depuse și nu pot fi corectate după anularea rezervei verificării ulterioare, cu excepția situațiilor în care corecția se datorează îndeplinirii sau neîndeplinirii unei condiții prevăzute de lege care impune corectarea bazei de impunere și/sau a impozitului aferent.

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

În speta sunt aplicabile și dispozițiile art. 102 alin. 3 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

« **Art. 102 - (3)** Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale (...). »

Nu pot fi retinute argumentele contribuabililor potrivit carora necomunicarea avizului de inspecție fiscala catre fiecare dintre asociatii societatii civile de avocati, i-a lipsit pe acestia de posibilitatea de a corecta erorile privind procentele de participare la venituri si cheltuieli ale unor dintre acestia, cata vreme in timpul inspecției fiscale inceputa odata cu comunicarea avizului, depunerea sau corectarea declarațiilor fiscale aferente perioadelor și impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor venituri ce fac obiectul inspecției fiscale (in speta declaratia anuala de venit care cuprinde informatii privind cotele de participare la veniturile/pierderile asocierii), nu pot fi luate în considerare de organul fiscal.

Fata de cele mai sus prezentate, contestatia formulata de persoanele fizice X, X, X (fosta X), X, X si X, urmeaza a se respinge ca neintemeiata cu privire la acest capat de cerere.

3.3 Referitor la diferentele de impozit pe venit in suma totala de x stabilite prin deciziile de impunere contestate :

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspecție fiscala au determinat corect diferentele de impozit pe venit pentru fiecare dintre

contestatari in parte, in conditiile in care, in parte, constatarile acestora sunt incomplete si neclare.

In fapt, potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x, organele de control au stabilit ca sunt nedeductibile cheltuielile in suma totala de 2.014.644,02 lei , dupa cum urmeaza :

- pentru anul 2006 – x lei ;
- pentru anul 2007 – x lei ;
- pentru anul 2008 – x lei ;
- pentru perioada 01.01.2009 – 17.06.2009 – x lei ;
- pentru perioada 16.06.2009 – 31.07.2009 – x lei ;
- pentru perioada 01.08.2009 – 31.12.2009 – x lei.

Se retine ca, contestatia formulata de contribuabili vizeaza numai o parte din din totalul cheltuielilor nedeductibile stabilite de organele de inspectie fiscala, respectiv :

1. - x lei - plata rata leasing auto (2006);
2. - x lei – telefon Nokia (2006), x lei – televizor (2006), x lei – dulap (2006), x - masa consiliu (2006);
3. - x lei (2008), x lei (2008), x lei (2009) si x lei (2009) - diferenta intre valoarea neamortizata si venitul realizat din vanzarea bunurilor amortizabile (2008);
4. - x lei - valoarea ramasa neamortizata la data casarii a autoturismului X (2008) ;
5. – cheltuielile necuantificate, neidentificate de contribuabili, considerate de organul fiscal ca fiind efectuate pentru uzul personal sau al familiei .

Pentru restul cheltuielilor stabilite de organele de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile, contribuabilii nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia formulata (de exemplu : cu privire la anul 2006 : plati neidentificate, CDD lipsa contract , avans Visionlines – lipsa documente justificative ; amortizare auto JEEP Grand Cherokee, Mercedes, amortizare eronat preluata in anul 2007, desi autoturismele au iesit din patrimoniul societatii in anul 2006, etc).

Se retine si faptul ca prin contestatia formulata se invoca faptul ca decizia emisa pe numele X este nula fiind emisa pe alt nume decat cel corect al contribuabilei obligata la plata, respectiv X, numele de familie fiind dobandit urmare casatoriei.

Drept pentru care, pe numele fiecarui avocat asociat al **Societatii Civile de Avocati X** (fosta Societatea Civila de Avocati X), in calitate de persoane fizice, au fost emise Deciziile de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala :

- nr. x (**X**) ;
- nr. x (**X**) ;
- nr. x (**X**, fosta X) ;
- nr. x (**X**) ;

- nr. x (X);

- nr. x (X) ;

prin care s-au stabilit diferente de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar pentru anul 2006 - 2009 in suma totala de x .

In drept, potrivit dispozitiilor 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2006:

„**Art. 48. - (1)** Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50. (...)

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

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

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

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz. (...)

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

i) cheltuielile efectuate pentru activitatea independentă, cât și în scopul personal al contribuabilului sau asociaților **sunt deductibile numai pentru partea de cheltuială care este aferentă activității independente;**

l) cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentând chiria - rata de leasing - în cazul contractelor de leasing operațional, respectiv cheltuielile cu amortizarea și dobânzile pentru contractele de leasing financiar, stabilite în conformitate cu prevederile privind operațiunile de leasing și societățile de leasing.

(6) Baza de calcul se determină ca diferență dintre venitul brut și cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, cheltuielile de protocol și cotizațiile plătite la asociațiile profesionale.

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

i) cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar.

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

(9) În Registrul-inventar se trec toate bunurile și drepturile aferente desfășurării activității.”

Trebuie subliniat ca prevederi legale similare cu acelea cuprinse la art. 48 din Codul fiscal, mai sus invocate, in vigoare in cursul anului 2006, exista pe intreaga perioada supusa impunerii (2006 – 2009).

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Referitor la sumele de x lei (2008), xlei (2008), xlei (2009) si xlei (2009) reprezentand diferenta intre valoarea neamortizata si venitul realizat din vanzarea bunurilor amortizabile (2008:)

Potrivit dispozitiilor art. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2006:

„**Art. 24. - (1)** Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă și orice reevaluare contabilă a acestora. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea sau din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală. Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la 31 decembrie 2003, amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizate, pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată. **Valoarea rămasă neamortizată, în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, este deductibilă la calculul profitului impozabil în situația în care acestea sunt valorificate prin unități specializate sau prin licitație organizată potrivit legii.**”

Incepand cu 01.01.2007, dispozitiile art. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal s-au modificat dupa cum urmeaza:

„**Art. 24. - (1)** Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol. (...)

(15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă. **Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea ori din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală.** Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la data de 31 decembrie 2003 amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizate, pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată. »

În speta sunt aplicabile și dispozițiile pct. 38 din Normele metodologice de aplicare a art. 48 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, în vigoare în cursul anilor 2008 – 2009:

“ 38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- valoarea rămasă neamortizată a bunurilor și drepturilor amortizabile înstrăinate, determinată prin **deducerea din prețului de cumpărare a amortizării incluse pe costuri în cursul exploatării și limitată la nivelul venitului realizat din înstrăinare** ».

Potrivit constatarilor organelor de inspecție fiscală:

1. Suma de x lei reprezintă diferența dintre valoarea rămasă neamortizată, înregistrată eronat în evidența contabilă (x lei), în loc de x lei reprezentând valoarea rămasă neamortizată limitată de lege la nivelul venitului realizat din vânzare (x lei) pentru un autoturism Renault Megane, vândut la data de 08.01.2008.

x

2. Suma de x lei reprezintă diferența dintre valoarea rămasă neamortizată, înregistrată eronat în evidența contabilă (x lei), în loc de x lei reprezentând valoarea rămasă neamortizată limitată de lege la nivelul venitului realizat din vânzare (x lei) pentru un autoturism x, vândut la data de 25.06.2008.

x

3. Suma de x lei reprezintă diferența dintre valoarea rămasă neamortizată, înregistrată eronat pe cheltuieli la data de 30.05.2009 (x lei), în loc de x lei reprezentând valoarea rămasă neamortizată limitată de lege la nivelul venitului realizat din vânzare (x lei) pentru un autoturism BMW 320I, vândut la data de 25.05.2009.

x

4. Suma de x lei reprezintă diferența dintre valoarea rămasă neamortizată, înregistrată eronat în evidența contabilă la data de 30.05.2009 (x lei), în loc de x lei reprezentând valoarea rămasă neamortizată limitată de lege la nivelul venitului realizat din vânzare (x lei) pentru un autoturism Mercedes Benz SL280, vândut la data de 25.05.2009.

x

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei niciuna dintre motivațiile contribuabililor, având în vedere următoarele considerente:

1. Astfel cum în mod corect a reținut organul fiscal în raportul de inspecție fiscală, este deductibilă valoarea rămasă neamortizată a bunurilor și drepturilor amortizabile înstrăinate, determinată prin deducerea din prețului de cumpărare a amortizării incluse pe costuri în cursul exploatării și **limitată la nivelul venitului realizat din înstrăinare** .

Or, în speta, societatea nu a ținut cont de prevederile pct. 38 din HG nr. 44/2004, netinând cont la determinarea valorii rămasă neamortizată a bunurilor și

drepturilor amortizabile înstrăinate, de limita impusa de legiuitor, respectiv de nivelul venitului realizat din instrainare.

2. Invocarea prevederilor OMFP nr. 576/2004 nu prezinta relevanta, cata vreme Decizia nr. 2/2004 privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la impozitul pe profit, convențiile de evitare a dublei impuneri, accize și taxa pe valoarea adăugată, aprobată prin acest ordin, se refera la modalitatea de aplicare a prevederilor art. 24 alin. (15) din Legea nr. 571/2003, in vigoare pana la data de 29.04.2004 (data publicarii in Monitorul Oficial al Romaniei) si ulterior acestei date, pana la modificarile ulterioare ale Codului fiscal si normelor sale de aplicare.

Or, in cursul anilor 2008 si 2009, asa cum am subliniat anterior, prevederile pct. 38 din HG nr. 44/2004 impun obligativitatea limitarii valorii rămasă neamortizată a bunurilor și drepturilor amortizabile înstrăinate, la nivelul venitului realizat din instrainare.

Prin urmare, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit ca sumele de x lei (2008), xlei (2008), xlei (2009) si xlei (2009) reprezentand diferenta intre valoarea neamortizata si venitul realizat din vanzarea bunurilor amortizabile (2008) sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal.

II. Referitor la suma de xlei - valoarea ramasa neamortizata la data casarii a autoturismului X (2008):

In conformitate cu prevederile pct. 71⁶ din Normele metodologice de aplicare a art. 24 alin. (15) din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004:

« 71⁶. În aplicarea prevederilor art. 24 alin. (15) din Codul fiscal, cheltuielile înregistrate ca urmare a casării unui mijloc fix cu valoarea de intrare incomplet amortizată sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Prin casarea unui mijloc fix se înțelege operația de scoatere din funcțiune a activului respectiv, urmată de dezmembrarea acestuia și valorificarea părților componente rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă a contribuabilului.

Or, potrivit precizarilor organelor de inspectie fiscala din adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, "**SCA X nu a inregistrat cheltuieli privind casarea autoturismului respectiv si nici nu a inregistrat niciun venit rezultat in urma casarii.**"

Se retine ca in sustinerea contestatiei, contribuabilii nu au depus niciun document care sa demonstreze ca sunt incorecte constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la acest capat de cerere.

De asemenea, este de necontestat afirmatia societatii referitoare la deductibilitatea cheltuielilor înregistrate ca urmare a casării unui mijloc fix cu valoarea de intrare incomplet amortizată, in sa deductibilitatea trebuie justificata cu documente, intocmite potrivit dispozitiilor legale. In speta societatea nu a inregistrat cheltuieli urmare casarii, astfel cum a constatat AFP Sector 1.

Prin urmare, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma de x lei - valoarea ramasa neamortizata la data casarii a autoturismului X (2008) este nedeductibila din punct de vedere fiscal.

III. Referitor la cheltuielile necuantificate, neidentificate de contribuabili, considerate de organul fiscal ca fiind efectuate pentru uzul personal sau al familiei:

Avand in vedere dispozitiile art. 48 din Codul fiscal, rezulta ca, in cazul persoanelor fizice care obtin venituri din activitati independente, sunt deductibile numai acele cheltuieli care **sunt efectuate in interesul direct al activitatii impozabile**, nefiind permisa deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului si al familiei sale.

De altfel, pentru a fi deductibile, cheltuielile aferente veniturilor trebuie sa indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii generale:

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

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

Referitor la cheltuielile necuantificate, neidentificate de contribuabili, considerate de organul fiscal ca fiind efectuate pentru uzul personal sau al familiei, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, acestea se refera la cheltuieli pentru care contribuabilii nu au putut face dovada cu documente ca sunt efectuate in interesul direct al activitatii desfasurata. Se retine ca, in acest sens, nu au fost depuse documente justificative nici cu ocazia depunerii contestatiei.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei unica motivatie a contestatarilor potrivit careia societatea nu are alt scop decat cel indicat prin actul de constituire, intrucat argumentatia organului fiscal nu se refera la acest aspect, ci la faptul ca pentru o parte din cheltuieli contribuabilii nu au justificat faptul ca au legatura cu obiectul profesiei de avocat si ca acestea contribuie in mod direct la realizarea veniturilor, de exemplu:

- pentru anul 2006:

- sistem swing 3 bucati in suma de x lei;

- bilet avion extern in suma de x lei - contribuabilii nu au prezentat documente din care sa rezulte ca deplasarea a fost efectuata in interesul activitatii – ordine de deplasare, invitatii la anumite evenimente ce au legatura cu activitatea de avocat, etc;

- studiu geotehnic in suma de x lei – organul fiscal a constatat ca acest studiu a fost achizitionat in legatura cu un imobil care nu este inregistrat in patrimoniul societatii;

- servicii instalatii in suma de x lei - organul fiscal a constatat ca aceste servicii au fost achizitionate in legatura cu un imobil care nu este inregistrat in patrimoniul societatii;

- cazare Olimp in suma de x lei - contribuabilii nu au prezentat documente din care sa rezulte ca aceasta cazare are legatura cu o deplasare efectuata in interesul activitatii – ordine de deplasare, invitatii la anumite evenimente ce au legatura cu activitatea de avocat, etc

etc.

- pentru anul 2007:

- servicii turistice Kusadassy in suma de x lei, cazare Olimp iulie in suma de x lei contribuabilii nu au prezentat documente din care sa rezulte ca deplasarea a fost efectuata in interesul activitatii – ordine de deplasare, invitatii la anumite evenimente ce au legatura cu activitatea de avocat;

- radiatoare si instalatii termice MCT Therm Brasov in suma de x lei - organul fiscal a constatat ca aceste servicii au fost achizitionate in legatura cu un imobil care nu este inregistrat in patrimoniul societatii;

- dormitor, pat, noptiera, saltea in suma de x lei, etc.

Cheltuieli de aceeasi natura au fost considerate nedeductibile si in ceea ce priveste anii 2008 si 2009.

Mai mult, potrivit Notei explicative nr. x, organele de inspectie fiscala au solicitat reprezentantului legal al societatii o serie de explicatii, respectiv:

„Va rugam sa ne precizati in ce scop au fost inregistrate in evidenta fiscala cheltuieli reprezentand contravaloarea materialelor de constructii, prestarilor de servicii privind amenajari, dotari (inclusiv mijloace fixe si obiecte de inventar) efectuate in perioada 2006 – 2009 pentru imobilele situate in Poiana Brasov si din comuna Izvorani.

Raspuns:

Aceste cheltuieli au fost inregistrate in evidenta noastra fiscala intrucat societatea dorea sa deschida puncte de lucru in aceste doua locatii. In acest sens au fost efectuate renovarile si amenajarile. Ulterior, din motive obiective s-a renuntat la declararea si deschiderea acestor puncte de lucru.”

Prin urmare, rezulta ca in mod corect organele de control au stabilit ca sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal toate cheltuielile identificate prin raportul de inspectie fiscala ca fiind efectuate pentru uzul personal sau al familiei si pentru care contribuabilii nu detin documente din care sa rezulte ca au legatura cu activitatea de avocat si ca sunt efectuate in interesul direct al acestei activitati.

IV. Referitor la suma de x lei - plata rata leasing auto (2006):

Potrivit dispozitiilor art. 25 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2006:

« **Art. 25.** - (1) **În cazul leasingului financiar** utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar, în timp ce în cazul leasingului operațional, locatorul are această calitate.

Amortizarea bunului care face obiectul unui contract de leasing se face de către utilizator, în cazul leasingului financiar, și de către locator, în cazul leasingului operațional, cheltuielile fiind deductibile, potrivit art. 24.

(2) În cazul leasingului financiar utilizatorul deduce dobânda, iar în cazul leasingului operațional locatarul deduce chiria (rata de leasing). »

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta următoarele:

- în data de 02.11.2005, între SC X SRL, în calitate de proprietar și X, în calitate de utilizator, a fost încheiat contractul de leasing financiar nr. X, având ca obiect transmiterea în sistem de leasing a dreptului de folosință asupra autoturismului Jeep Grand Cherokee Limited;

- potrivit facturii nr. X, a fost facturată suma de X euro X X lei/euro = X lei reprezentând „principal”, „redevanță 4, contract X”;

- potrivit constatarilor organelor de inspecție fiscală, pag 31 din raportul de inspecție fiscală, în structura cheltuielilor deductibile declarate de societate în suma totală de X lei, este cuprinsă și suma de X lei reprezentând amortizare mijloace fixe;

- potrivit anexei societății referitoare la calculul amortizării pe anul 2006, atașată la dosarul cauzei, rezulta că au fost incluse în suma totală de X lei, mai sus menționată și cheltuielile cu amortizarea aferentă anului 2006 pentru autoturismul Jeep Grand Cherokee Limited .

Față de cele mai sus arătate rezulta că organele de inspecție fiscală au considerat corect că fiind nedeductibilă fiscal suma de X lei reprezentând rata leasing, în condițiile în care potrivit dispozițiilor art. 25 din Codul fiscal, ratele de leasing din cadrul unui contract de leasing financiar sunt deductibile pe calea amortizării valorii de intrare (bunurile achiziționate fiind considerate mijloace fixe).

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei motivațiile contribuabililor privind neacordarea deductibilității cheltuielilor cu amortizarea bunului care face obiectul unui contractului de leasing, cătă vreme aceștia însiși au calculat și dedus aceste cheltuieli, așa cum rezulta din anexa prezentată în timpul inspecției fiscale, cheltuiala cu amortizarea nefiind exclusă de la deducere de AFP Sector 1.

Se reține că toate cheltuielile considerate nedeductibile de către organul fiscal sunt enumerate, respectiv analizate în cuprinsul capitolului IV din RIF privind impozitul pe venit.

V. Referitor la cheltuielile stabilite de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile, pentru care contribuabilii nu prezintă motivele de fapt de drept pe care se întemeiază contestația formulată:

Trebuie subliniat faptul că, deși contribuabilii contestă în integralitate decizia de impunere contestată, respectiv cheltuielile nedeductibile stabilite de inspecția fiscală, aceștia nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază contestația formulată decât pentru o parte, **acestea fiind tratate în amanunt în prezenta decizie (cap. 3.3 pct. I – IV și VI).**

Pentru restul cheltuielilor, de exemplu, cu privire la anul 2006: plăți neidentificate, CDD lipsa contract, avans Visionlines – lipsa documente justificative; amortizare auto JEEP Grand Cherokee, Mercedes, amortizare eronat preluată în anul 2007, deși autoturismele au ieșit din patrimoniul societății în anul 2006, **etc.**, contribuabilii nu au respectat dispozițiile exprese ale art. 206 alin. 1 lit c din OG nr.

92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, motiv pentru care, in legatura cu aceste cheltuieli, in temeiul prevederilor pct. 2.5 din OPANAF 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. »

De asemenea, acestia nu au prezentat niciun document cu privire la aceste cheltuieli, din care sa rezulte ca sunt eronate constatarile organelor de inspectie fiscala.

VI. Referitor la sumele: x lei – telefon Nokia (2006), x lei – televizor (2006), x lei – dulap (2006), x lei - masa consiliu (2006):

Potrivit dispozitiilor art. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in cursul anului 2006:

„Art. 24. - (1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. Pentru componentele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte.

(...) (6) Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:

a) în cazul construcțiilor, se aplică metoda de amortizare liniară;

b) în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al mașinilor, uneltelor și instalațiilor, precum și pentru computere și echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată;

c) în cazul oricărui alt mijloc fix amortizabil, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară sau degresivă. »

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 38 din Normele metodologice de aplicare a art. 48 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, in vigoare in cursul anului 2006:

“ 38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementările titlului II din Codul fiscal, după caz. »

Potrivit constatarilor organelor de control din raportul de inspectie fiscala cheltuielile in suma de x lei – telefon Nokia (2006), x lei – televizor (2006), x lei – dulap (2006) si x lei - masa consiliu (2006) au fost considerate nedeductibile fiscal, invocandu-se in acest sens dispozitiile art. 48 pct. 7 lit i din Codul fiscal, precum si faptul ca societatea nu a calculat amortizare in conformitate prevederile legale.

Totodata, prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei AFP Sector 1 a precizat „*aplicarea acestor dispozitii (art. 24 din Codul fiscal) intra in sarcina contribuabilului si nu a organului fiscal*”.

Se retine ca in ceea ce priveste impozitul pe venit, pentru perioada 2006 – 2009, sunt incidente dispozitiile Legii nr.571/2003, care prevad ca venitul net din activitati independente se determina in sistem real, ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile aferente realizarii venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea in partida simpla, fiind instituita in acelasi timp si obligatia contribuabililor care obtin venituri din activitati independente de a organiza si conduce evidenta contabila in partida simpla cu respectarea reglementarilor in vigoare privind evidenta contabila, completand Registrul-jurnal de incasari si plati si Registrul-inventar si alte documente contabile.

In Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, se prevede ca pentru a fi deductibile de la calculul impozitului pe venit cheltuielile trebuie efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii acestuia, justificate prin documente si sa fie cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite.

Avand in vedere ca deductibilitatea unei cheltuieli este data de natura sa, rezulta ca neinscrierea in evidentele contabile a anumitor cheltuieli, care potrivit legii sunt deductibile, nu atrage pierderea calitatii de cheltuiala deductibila. Neinscrierea in contabilitate a cheltuielilor respective, in speta cheltuielile cu amortizarea poate conduce eventual la imposibilitatea calcularii corecte a venitului impozabil.

Prin urmare, daca o cheltuiala efectuata de contribuabil este deductibila, potrivit legii, acesta are dreptul de a deduce acea cheltuiala la calculul impozitului pe venit. Nerespectarea reglementarilor emise de Ministerul Finantelor Publice cu privire la intocmirea si utilizarea documentelor justificative si contabile pentru toate operatiunile efectuate, inregistrarea in contabilitate a acestora in perioada la care se refera, pastrarea si arhivarea acestora, precum si reconstituirea documentelor pierdute, sustrate sau distruse, constituie potrivit Legii contabilitatii nr.82/1991 contraventie si se sanctioneaza cu amenda.

Referitor la sumele: x lei – telefon Nokia (2006), x lei – televizor (2006), x lei – dulap (2006), x lei - masa consiliu (2006) se retin urmatoarele aspecte:

1. organele de inspectie fiscala nu au facut nicio precizare privind respectarea dispozitiilor legale (OMFP nr. 1040/2004) privind intocmirea documentelor justificative in baza carora au fost inregistrate in contabilitate aceste cheltuieli;

2. organele de inspectie fiscala nu au facut constatari privind existenta sau inexistenta la locul de desfasurare a activitatii contribuabililor a bunurilor achizitionate;

3. in RIF nu exista nicio mentiune privind scopul achizitiilor, respectiv daca acestea au fost achizitionate in vederea desfasurarii activitatii societatii si daca contribuie in mod direct la realizarea de venituri ;

4. organele de inspectie fiscala au procedat la respingerea in integralitate a cheltuielilor de achizitie, inregistrate eronat in contabilitate, fara a determina si acorda, potrivit dispozitiilor legale, deductibilitatea acestor cheltuieli in limitele amortizarii, simpla constatare potrivit careia aplicarea acestor dispozitiilor art. 24 din Codul fiscal intra numai in sarcina contribuabilului fiind in contradictie cu prevederile art. 92 din Codul de procedura fiscala, republicat, referitoare la obiectul si functiile inspectiei fiscale, potrivit carora:

„**Art. 94 (1)** Inspectia fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, **verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere**, stabilirea diferentelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspectia fiscală are următoarele atribuții:

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

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspectie fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferentelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspectiei fiscale;

f) stabilirea de diferente de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;

g) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;

h) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

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

j) aplicarea de sancțiuni potrivit prevederilor legale;

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

Având în vedere cele mai sus prezentate rezulta că în mod eronat organul fiscal a stabilit că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în suma de x lei – telefon Nokia (2006), x lei – televizor (2006), x lei – dulap (2006), x lei - masa consiliu (2006), în condițiile în care nu au verificat îndeplinirea tuturor condițiilor legale privind deductibilitatea cheltuielilor de achiziționare a bunurilor respective.

În speta sunt aplicabile și prevederile art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

" Inspectia fiscală are următoarele atribuții:

a) **constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției** sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, **în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse (...).**"

De asemenea, conform art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz", iar potrivit art. 65 alin. (2) "organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii".

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate organul fiscal trebuie să depună toate diligentele pentru **determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului** și în acest scop să-și **exercite rolul său activ**, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Totodată, se reține că :

- la dosarul cauzei nu există anexate documente justificative cu privire la cheltuielile în suma de x lei – telefon Nokia (2006), x lei – televizor (2006), x lei – dulap (2006), x lei - masa consiliu (2006), deși prin adresa nr. X i-a solicitat Administrației Financelor Publice Sector 1 completarea dosarului contestației cu toate documentele care au legătură cu cauza supusă soluționării;

- acordarea deductibilitatii cheltuielilor cu amortizarea bunurilor de mai sus influenteaza atat quantumul cheltuielilor deductibile limitat, baza de calcul a acestora fiind determinat ca diferență dintre venitul brut și cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, cheltuielile de protocol și cotizațiile plătite la asociațiile profesionale, cat si quantumul diferentelor de impozit pe venit stabilite pentru anul 2006 si pentru perioadele ulterioare anului 2006, supuse inspectiei fiscale.

Prin urmare, organul de solutionare a contestatiei se afla in imposibilitatea determinarii quantumului diferentelor de impozit pe venit stabilite pe perioada 2006 – 2009, prin decizia de impunere contestata, urmare neacordarii deductibilitatii cheltuielilor cu amortizarea bunurilor achizitionate [x lei – telefon Nokia (2006), x lei – televizor (2006), x lei – dulap (2006), x lei - masa consiliu (2006)].

Avand in vedere aspectele mai sus invocate, urmeaza a se proceda la aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, respectiv la **desfiintarea** Deciziilor de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala :

- nr. x (**X**) ;
- nr. x (**X**) ;
- nr. x (**X**, fosta X) ;
- nr. x (**X**) ;
- nr. x (**X**);
- nr. x (**X**),

cu privire la diferentele de impozit pe venit in suma totala de x .

Urmeaza a se reanaliza situatia fiscala a fiecareia dintre persoanele fizice contestatare, tinandu-se cont de prevederile legale in vigoare, cele retinute in prezenta decizie si sustinerile acestora.

De asemenea, la emiterea noilor decizii de impunere, urmare reverificarii dispusa prin prezenta, organele de inspectie fiscala vor avea in vedere numele de familie corect al doamnei X (fosta X), numele de familie « x » fiind dobandit urmare casatoriei, asa cum este subliniat prin contestatia formulata.

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin OPANAF nr. 2137/2011, unde se stipuleaza:

" **11.5.** În situatia în care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.

11.6. Decizia de desfiintare va fi pusa în executare în termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi 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 solutionare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desfiintat, acesta putând fi contestat potrivit legii."

3.4 Referitor la accesoriile in suma totala de x aferente diferentelor de impozit pe venit pentru anii 2006 - 2009:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au calculat corect accesorii in suma de x lei, in conditiile in care la pct. 3.3 al prezentei decizii s-a dispus desfiintarea a actului atacat 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 (X) ;
- nr. x (X) ;
- nr. x (X, fosta X) ;
- nr. x (X) ;
- nr. x (X);
- nr. x (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 scadentă 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 scadentă 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 01.07.2011, dispozitiile legale de mai sus au fost modificate dupa cum urmeaza :

« **Art. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadentă 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 scadentă 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 scadența a obligațiilor de plată se datorează după acest termen dobânzi/majorări și penalități de întârziere. În cazul diferentelor suplimentare de creanțe fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală dobânzile/majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadentei 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.

În condițiile în care la pct. 3.3 al prezentei decizii s-a dispus desființarea actului atacat cu privire la debitul reprezentând diferențe de impozit pe venit aferente anilor 2006 – 2009 în suma de x lei, urmează să se **desființeze** Deciziile de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspecția fiscală :

- nr. x (**X**) ;
- nr. x (**X**) ;
- nr. x (**X**, fosta X) ;
- nr. x (**X**) ;
- nr. x (X);
- nr. x (**X**),

cu privire la accesoriile în suma totală de x aferente diferentelor de impozit pe venit aferente anilor 2006 – 2009.

La reverificare, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere prevederile legale aplicabile speței, motive invocate de contribuabili în susținerea contestației, cât și reținerile din prezenta decizie.

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 fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr. 2137/2011, unde se stipulează:

" **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 contestației 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."

Pentru considerentele arătate și în temeiul art. 216 alin. (3) și art. 231 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată

DECIDE

Desființează :

1. – Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspectia fiscală nr. x, emisă pe numele domnului **X**, prin care s-au stabilit următoarele obligații de plată :

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

- x = accesorii aferente.

2. - Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspectia fiscală nr. x, emisă pe numele domnului **X**, prin care s-au stabilit următoarele obligații de plată :

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

- x = accesorii aferente.

3. - Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspectia fiscală nr. x, emisă pe numele doamnei **X (fosta X)**, prin care s-au stabilit următoarele obligații de plată :

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

- x = accesorii aferente.

4. - Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspectia fiscală nr. x, emisă pe numele domnului **X**, prin care s-au stabilit următoarele obligații de plată :

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

- x = accesorii aferente.

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.

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 lei = accesorii aferente.

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 Tribunalul Bucuresti.