

DECIZIA nr. 466 din .2012
privind solutionarea contestatiei formulata de
persoana fizica X, inregistrata la
D.G.F.P.-M.B. sub nr. ...

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ..., inregistrata la DGFP-MB sub nr. ..., completata cu adresa nr. .. inregistrata la DGFP-MB sub nr... de catre Administratia Finantelor Publice Sector .., cu privire la contestatia formulata de persoana fizica X, cu domiciliul in Bucuresti, .., si **cu domiciliul ales pentru comunicarea actelor de procedura in Bucuresti, str. ...**

Obiectul contestatiei, inregistrata la AFP Sector .. sub nr. ..., completata cu adresa inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr... il constituie urmatoarele:

- decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..., emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ..., comunicata in data de **24.05.2012**, prin care s-au stabilit diferente de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in suma de **.. lei** pe perioada 2008 – 2009 si accesorii aferente in suma de **.. lei**;
- dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. ..

In ceea ce priveste contestatia formulata impotriva dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. ..., se precizeaza ca prin Decizia prin care a fost solutionata contestatia formulata de S.C.A. "Y" impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .. prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare reprezentand taxa pe valoarea adaugata, s-a dispus transmiterea spre competenta solutionare organului fiscal emitent.

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, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de persoana fizica X, cu privire la decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..., emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ...

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele :

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

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

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

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

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

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

2. Contestatarul mai sustine ca Raportul de inspectie fiscala este nelegal intrucat este intocmit si adoptat cu interpretarea eronata si gresita a prevederilor art.145 alin. (1) si alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, precum si cu art.48 alin. (4) din Codul fiscal fiind nelegala incadrarea facturilor aferente cheltuielilor efectuate cu amenajarea sediului profesional precum si cu reparatiile si service-ul auto si combustibil consumat in vederea desfasurarii activitatii profesionale de catre reprezentantii societatii ca nedeductibile, intrucat pentru fiecare document justificativ trebuie analizata deductibilitatea in mod individual.

Contestatarul sustine ca achizitiile de materiale de constructii au fost efectuate pentru amenajarea sediului profesional situat in Bucuresti, str. ... si in vederea desfasurarii activitatii profesionale a asociatilor si colaboratorilor SCA Y, considerand nerelevanta constatarea organului de inspectie fiscala prin Procesul-verbal nr. ...

Organele de inspectie fiscala au invocat art. 48 alin. 4 lit.a Cod fiscal, care este interpretat cu rea-credinta, intrucat cheltuielile respective cu achizitia de materiale de constructii pentru reparatii la imobilul folosit de societate, in calitate de comodat, drept sediu profesional, au fost efectuate tocmai in scopul realizarii venitului, invocand in sustinere si dispozitiile art. 48 alin. 5 lit. i) din Codul fiscal, precum si cele ale pct. 38 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

Contestatarul sustine ca aprecierea organului de inspectie fiscala potrivit careia spatiul in discutie nu este utilizat pentru desfasurarea activitatii subscrisei, incalca flagrant dispozitiile legale imperative prevazute de art. 31 din Codul de procedura fiscala, considerand ca sediul profesional al SCA Y prin insasi inregistrarea sa la A.N.A.F. drept domiciliu fiscal este utilizat pentru desfasurarea activitatii profesionale a acestei societati de avocati.

In concluzie, asa cum se precizeaza in adresa nr..., contestatarul solicita anulara deciziei de impunere nr... a raportului de inspectie fiscala nr. .., precum si a Dispozitiei de masuri nr. .. emise de AFP sector ...

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

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. ..., iar in baza acestuia a fost emisa pentru contribuabilul **X**, decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. .. prin care s-au stabilit in sarcina acestuia, diferente suplimentare de impozit pe venit in suma de .. lei si .. lei accesorii aferente.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile contribuabilului, reglementarile 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 : 01.03.2008-31.12.2009.

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

In baza avizului de inspectie fiscala nr. .. organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector .. a informat S.C.A. "Y", CIF .., ca incepand cu data de 07.06.2011 va face obiectul unei inspectii fiscale generale, avand ca obiective: verificarea ansamblului declaratiilor fiscale si/sau operatiunilor relevante pentru inspectia fiscala, verificarea modului de organizare si conducere a evidentei fiscale si contabile, **pentru perioada: 01.03.2008-31.12.2009 - pentru impozitul pe venit**, impozitul pe venitul din salarii, contributiile pentru asigurarile sociale, contributiile individuale de asigurari pentru somaj si 01.08.2008 -31.03.2011 - pentru TVA.

Inspectia fiscala a inceput la data de 11.07.2011.

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

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

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. ..., in baza caruia a fost emisa si decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. .. prin care s-au stabilit in sarcina contribuabilului **X** diferente suplimentare de impozit pe venit in suma de .. lei si .. lei accesorii aferente.

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

„Art. 6 – Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să adopte soluţia admisă de lege, întemeiată pe constatările complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

„Art. 9 – Dreptul de a fi ascultat

(1) Înaintea luării deciziei organului fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-şi exprima punctul de vedere cu privire la faptele şi împrejurările relevante în luarea deciziei.”

„Art. 94 – Obiectul şi funcţiile inspecţiei fiscale

(1) Inspectia fiscală are ca obiect verificarea legalităţii şi conformităţii declaraţiilor fiscale, corectitudinii şi exactităţii îndeplinirii obligaţiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislaţiei fiscale şi contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferenţelor obligaţiilor de plată şi a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspectia fiscală are următoarele atribuţii:

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

b) analiza şi evaluarea informaţiilor fiscale, în vederea confruntării declaraţiilor fiscale cu informaţiile proprii sau din alte surse;

c) sancţionarea potrivit legii a faptelor constatate şi dispunerea de măsuri pentru prevenirea şi combaterea abaterilor de la prevederile legislaţiei fiscale.

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

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanţei dintre datele din declaraţiile fiscale cu cele din evidenţa contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor şi solicitarea de explicaţii scrise de la reprezentanţii legali ai contribuabililor sau împuternicitii acestora, după caz;

d) solicitarea de informaţii de la terţi;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferenţelor datorate în plus sau în minus, după caz, faţă de creanţa fiscală declarată şi/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecţiei fiscale;

f) stabilirea de diferenţe de obligaţii fiscale de plată, precum şi a obligaţiilor fiscale accesorii aferente acestora;

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

h) dispunerea măsurilor asigurătorii în condiţiile legii;

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

j) aplicarea de sancţiuni potrivit prevederilor legale;

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

„Art. 96 – Formele şi întinderea inspecţiei fiscale

(1) Formele de inspecţie fiscală sunt:

a) **inspectia fiscală generală**, care reprezintă activitatea de verificare a tuturor obligaţiilor fiscale ale unui contribuabil, pentru o perioadă de timp determinată;

b) inspectia fiscală parţială, care reprezintă activitatea de verificare a uneia sau mai multor obligaţii fiscale, pentru o perioadă de timp determinată.

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

Norme metodologice:

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

"**Art. 97** - *Proceduri si metode de control fiscal*

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

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

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

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

"**Art. 100** - *Selectarea contribuabililor pentru inspectie fiscala*

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

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

"**Art. 101** - *Avizul de inspectie fiscala*

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

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

"**Art. 104** - *Durata efectuarii inspectiei fiscale*

(1) Durata efectuarii inspectiei fiscale este stabilita de organele de inspectie fiscala sau, dupa caz, de compartimentele de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, în functie de obiectivele inspectiei, si nu poate fi mai mare de 3 luni."

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3.2 Referitor la diferentele de impozit pe venit in suma totala de .. lei (.. lei + .. lei + .. lei + .. lei) stabilite prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .., emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. .. :

Cauza supusa solutionarii este daca AFP Sector .. a stabilit corect diferentele de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar pe perioada 01.03.2008-31.12.2009 in suma de .. lei, in conditiile in care argumentele contestatarului nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

In fapt, din Raportul de inspectie fiscala nr. .., rezulta ca organele de inspectie fiscala au majorat veniturile nete impozabile declarate de societate in perioada 2008-2009, prin stabilirea ca nedeductibile a unor categorii de cheltuieli in suma totala de .. lei, dupa cum urmeaza :

- *pentru perioada 01.03.2008 – 31.12.2008 – diferenta de venit net impozabil .. lei*, reprezentand: contravaloare combustibil auto, consultanta contabila expertiza, consultanta imobiliara SC .. SRL, factura .. emisa de ...; deplasare, servicii imobiliare – factura nr... emisa de . SRL, materiale de constructii, piese de schimb si reparatii auto ;

- *pentru perioada 01.01.2009 – 31.05.2009 – diferenta de venit net impozabil .. lei,* reprezentand: contravaloare combustibil auto si materiale de constructii;
- *pentru perioada 01.06.2009 – 21.06.2009 – diferenta de venit net impozabil .. lei,* reprezentand contravaloare materiale de constructii;
- *pentru perioada 22.06.2009 – 31.12.2009 – diferenta de venit net impozabil .. lei,* reprezentand contravaloare materiale de constructii, fond de rulment, reparatii, piese de schimb si reparatii auto.

Pe perioada supusa inspectiei fiscale, 01.03.2008-31.12.2009, diferentele veniturilor nete realizate de domnul X au fost urmatoarele:

1. *in perioada 01.03.2008-31.12.2008 – .. lei;*
2. *in perioada 01.01.2009 – 31.05.2009 – .. lei;*
3. *in perioada 01.06.2009 – 21.06.2009 – .. lei;*
4. *in perioada 22.06.2009 - 31.12.2009 - .. lei.*

De asemenea, a mai fost majorat venitul net si cu diferente de venituri brute.

In baza celor constatate a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .. prin care s-au stabilit in sarcina contribuabilului X diferente suplimentare de impozit pe venit in suma de .. lei si .. lei accesorii aferente.

Se retine ca, prin contestatia formulata de contribuabil sunt vizate numai o parte din totalul cheltuielilor nedeductibile stabilite de organele de inspectie fiscala, respectiv cele efectuate cu amenajarea sediului profesional precum si cu reparatiile, service-ul auto si combustibil consumat in vederea desfasurarii activitatii profesionale de catre reprezentantii societatii, invocand in sustinere faptul ca pentru fiecare document justificativ trebuie analizata deductibilitatea in mod individual.

In esenta, contestatarul sustine ca achizitiile de materiale de constructii au fost efectuate pentru amenajarea sediului profesional situat in Bucuresti, str. .., sector .. si in vederea desfasurarii activitatii profesionale a asociatilor si colaboratorilor SCA Y, considerand nerelevanta constatarea organului de inspectie fiscala prin Procesul-verbal nr. .. de cercetare la fata locului.

Pentru restul cheltuielilor stabilite de organele de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile, contribuabilul nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia (de exemplu : *cu privire la anul 2008* : consultanta contabila expertiza, consultanta imobiliara SC ... SRL, factura nr. .. emisa de .., declarare, servicii imobiliare, factura nr... emisa de .. SRL, considerate nedeductibile conform art. 48 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu HG nr.44/2004; *cu privire la anul 2009* : fond rulment, chitantele nr... si nr..., considerate nedeductibile conform art. 48 alin.(7) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu HG nr.44/2004). De asemenea, nu sunt prezentate motivele de fapt si de drept nici pentru majorarea venutului net cu veniturile neinregistrate.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 48 alin. 1, 4, 5, 6, 7, 8 si 9 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, in vigoare pe perioada supusa verificarii:

Codul fiscal:

"**Art. 48.** - (1) Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta între venitul brut si **cheltuielile aferente realizarii venitului, deductibile**, pe baza datelor din contabilitatea în partida simpla, cu exceptia prevederilor art. 49 si 50.

(...).

(4) **Conditiiile generale** pe care trebuie sa le îndeplineasca cheltuielile aferente veniturilor, **pentru a putea fi deduse**, sunt:

a) **sa fie efectuate în cadrul activitatilor desfasurate în scopul realizarii venitului, justificate prin documente;**

b) sa fie cuprinse în cheltuielile exercitiului financiar al anului în cursul caruia au fost platite;

[...]

(5) Urmatoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

(...) i) cheltuielile efectuate pentru activitatea independenta, cât si în scopul personal al contribuabilului sau asociatilor sunt deductibile **numai pentru partea de cheltuiala care este aferenta activitatii independente;**

(...) (6) Baza de calcul se determina ca diferenta între venitul brut si cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, pentru acordarea de burse private, cheltuielile de protocol, cotizatiile platite la asociatiile profesionale.

(7) **Nu sunt cheltuieli deductibile:**

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

(8) Contribuabilii care obtin venituri din activitati independente sunt obligati sa organizeze si sa conduca contabilitate în partida simpla, cu respectarea reglementarilor în vigoare privind evidenta contabila, si sa completeze Registrul-jurnal de încasari si plati, Registrul-inventar si alte documente contabile prevazute de legislatia în materie.

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

Norme metodologice:

“**37.** Din venitul brut realizat se admit la deducere **numai** cheltuielile care sunt **aferente realizarii venitului**, astfel cum rezulta din evidentele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4)-(7) din Codul fiscal.

Conditiiile generale pe care trebuie sa le îndeplineasca cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

a) sa fie efectuate în interesul direct al activitatii;

b) sa corespunda unor cheltuieli efective si sa fie justificate cu documente;

c) sa fie cuprinse în cheltuielile exercitiului financiar al anului în cursul caruia au fost platite.

38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

(...)

- cheltuielile efectuate de contribuabil pentru executarea de lucrari si prestarea de servicii pentru clienti;

- chiria aferenta spatiului în care se desfasoara activitatea, cea aferenta utilajelor si altor instalatii utilizate în desfasurarea activitatii, **în baza unui contract de închiriere;**

(...) - cheltuielile cu functionarea si întretinerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, **potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferenta utilizării în scopul afacerii;.”**

Totodata, potrivit dispozitiilor O.M.F.P. nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“F. Norme privind evidențierea cheltuielilor

43. 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;

(...)

Evidența contabilă în partidă simplă a cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, în funcție de natura lor, astfel:

a) **cheltuielile efectuate în interesul direct al activității**, cum sunt:

- cheltuielile cu achiziționarea de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar și mărfuri;

- cheltuielile cu lucrări executate și servicii prestate de terți;

- cheltuielile efectuate de contribuabil pentru executarea de lucrări și prestarea de servicii pentru terți;

- chiria pentru spațiul în care se desfășoară activitatea, pentru utilaje și pentru alte instalații închiriate, utilizate în desfășurarea activității, în baza unui contract de închiriere;

(...)

- cheltuielile de delegare, detașare și deplasare;

(...)

e) **în cazul utilizării bunurilor cu folosință mixtă (pentru afacere și în scop personal), cheltuiala deductibilă se determină, după caz, proporțional cu:**

- **numărul de kilometri parcurși în interes de afacere;**

- **numărul de metri pătrați folosiți în interes de afacere;**

- **numărul de unități de măsură specifice în alte cazuri; și**

f) alte cheltuieli deductibile plafonate, stabilite potrivit reglementărilor în vigoare privind impozitul pe venit. “

Având în vedere dispozițiile legale sus-citate, rezulta ca, în cazul persoanelor fizice care obțin venituri din activități independente, sunt deductibile numai acele cheltuieli care îndeplinesc **cumulativ** următoarele condiții: **sunt efectuate în interesul direct al activității impozabile și nu în interes personal**, sunt înregistrate corect în evidența contabilă în partidă simplă și sunt justificate cu documente corect întocmite, nefiind permisă deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului.

De asemenea, sunt deductibile **numai** acele cheltuieli efectuate cu **functionarea si intretinerea bunului** care fac obiectul unui contract de comodat, **utilizat in scopul afacerii**.

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, prin Decizia nr. ... emisa de Baroul Bucuresti, a fost aprobat sediul SCA „Y” in Bucuresti, str.. in baza contractului de comodat din 01.04.2008 incheiat intre domnul X in calitate de proprietar si SCA „Y”.

In perioada 01.04.2008 - 16.07.2009 SCA „Y” a avut urmatoarele sedii secundare:

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

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

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

- in perioada 2008-2009 au fost achizitionate materiale de constructie si de amenajare a sediului din str. ..., detinut in baza contractului de comodat incheiat la data de ... Organele de inspectie fiscala au constatat ca la aceasta locatie spatiul destinat desfasurarii activitatii nu este complet mobilat si nu este dat in folosinta, iar prin Contractul de comodat incheiat in data de .., se stipuleaza ca, comodatarul se obliga fata de comodantul, sa suporte, de la data preluarii bunului, numai cheltuielile necesare folosintei acestuia;

- in perioada 2008-2009 a fost achizitionat combustibil auto, pentru care au fost prezentate bonuri fiscale in care nu sunt inscrise datele de identificare ale contribuabilului;

- in anul 2009 au fost achizitionate piese de schimb auto si manopera, pentru pentru autoturim detinut in baza contractului de comodat.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca sediul principal al S.C.A. "Y" conform Deciziei emisa de Baroul Bucuresti nr..., este situat in str. ..., Bucuresti, in baza contractului de comodat din .. incheiat intre domnul X in calitate de proprietar si SCA Y, insa din verificarea la fata locului, conform procesului-verbal nr. ..., rezulta ca spatiul sediului din str. .. nu este functional pentru desfasurarea activitatii. In acelasi timp, incepand cu data de 17.07.2009 si pana in prezent societatea are birou de lucru destinat desfasurarii activitatii de avocatura in str. ..., Bucuresti, in baza deciziei Baroului Bucuresti nr. ... din data de .., iar anterior acestei perioade a avut sediul secundar in .., Bucuresti.

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

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

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

- 2 grupuri sanitare

- spalatorie dotata cu masina de spalat

- bucatarie/sala de masa dotata cu aragaz, microunde

- centrala termica

- iesire spre balcon

- casa liftului

- liftul
- casa scarii

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

3.2.1. Referitor la majorarea venitului impozabil cu contravaloarea cheltuielilor efectuate cu achizitionarea de materiale de constructii pentru amenajarea spatiului unde este situat sediul principal de activitate, respectiv Bucuresti, str..., detinut in baza contractului de comodat din data de ...:

Din Raportul de inspectie fiscala nr. ..., rezulta ca in anul 2008, a fost majorata baza de impunere cu contravaloarea cheltuielilor cu materiale de constructie in suma totala de .. lei, iar in anul 2009 cu suma de .. lei, prezentate in anexa la raportul de inspectie fiscala "Situatia cheltuielilor nedeductibile 2008 si 2009", cheltuieli ce au fost efectuate pentru amenajarea spatiului unde este situat sediul principal de activitate detinut in baza unui contract de comodat.

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

1. In baza contractului de comodat din data de .., domnul X, in calitate de proprietar/comodant, a imprumutat SCA Y, in calitate de comodatar, dreptul de folosinta cu titlu gratuit a imobilului situat in Bucuresti, str. ..., in vederea desfasurarii activitatii. Contractul a fost incheiat pe o perioada de 2 ani, apoi prelungit pe o perioada de 5 ani cu incepere de la data de 01.04.2010, conform Actului aditional la contractul de comodat incheiat la data de 01.04.2010.

Desi in contractul de comodat incheiat in data de .. se precizeaza faptul ca pentru desfasurarea activitatii, domnul X cedeaza spre folosinta gratuita intreg imobilul, iar la art. 4 lit. c) din contract se stipuleaza faptul ca SCA Y, in calitate de comodatar se obliga fata de comodantul X, sa suporte, de la data preluarii bunului, **cheltuielile necesare folosintei acestuia**", in Nota explicativa anexa nr. 1 la raportul de inspectie fiscala, contestatarul precizeaza faptul ca locatiile unde s-a desfasurat activitatea in perioada 2008-2011 au fost: *Bucuresti, str. ...*, iar in legatura cu scopul si destinatia achizitionarii materialelor de constructie pentru anii 2008 si 2009 a precizat ca *reprezinta cheltuieli de intretinere si reparatii curente pentru sediul profesional si punctul de lucru.*

2. Organele de inspectie fiscala cu considerat cheltuiala nedeductibila achizitia de materiale de constructii conform art.48 alin.4 lit.a) si b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu HG nr.44/2003 privind normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, intrucat sunt cheltuieli deductibile numai cheltuielile realizate cu functionarea si intretinerea spatiului care face obiectul contractului de comodat utilizat in scopul afacerii, ori din verificarea pe teren din data de 13.10.2011 organele de inspectie fiscala au constatat ca spatiul destinat desfasurarii activitatii nu este complet amenajat si nu este utilizat pentru desfasurarea activitatii.

In ceea ce priveste contractul de comodat, sunt incidente si dispozitiile art. 1420, art. 1421, art. 1447, art. 1448, art.1561, art.1564 si art.1569 din Codul civil:

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

1. 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 reputele locative nu cad in sarcina locatarului cand stricaciunile au fost cauzate prin vechime sau forta majora.**"

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

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

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

Cu privire la deductibilitatea cheltuielilor privind amenajarea bunurilor imobile care fac obiectul unui contract de comodat, prin adresa nr. ..., organul de solutionare a contestatiei a solicitat punctul de vedere atat Directiei generale legislatie impozite directe, cat si Directiei generale juridice din cadrul MEF, urmare careia:

1. prin adresa nr. ..., inregistrata la DGFP-MB sub nr. ..., Directia generala legislatie impozite directe din cadrul MEF, a comunicat urmatoarele:

"**Comodatarul suporta cheltuielile necesare folosintei lucrului (de intretinere), neavand dreptul sa ceara restituirea acestor cheltuieli, care sunt un accesoriu al folosintei.**"

2. prin adresa nr. ..., inregistrata la DGFP-MB sub nr. ..., Directia generala juridica din cadrul MEF a comunicat urmatoarele:

"**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. (...)**

Sunt cheltuieli deductibile doar acele cheltuieli realizate cu functionarea si intretinerea bunului care fac obiectul contractului de comodat, utilizat in scopul afacerii."

*Prin urmare, potrivit dispozitiilor legale mai sus citate, rezulta ca **sunt deductibile fiscal numai cheltuielile cu functionarea si intretinerea aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat si numai pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii.***

*Dispozitiile fiscale in materie sunt intarite si de doctrina juridica referitoare la contractul de comodat, potrivit careia comodatarul este obligat sa suporte doar cheltuielile **necesare** folosintei lucrului, respectiv doar reparatiile mici numite si locative, care reprezinta un accesoriu al folosintei. Obligatia comodatarului de a intretine imobilul ca un bun proprietar implica obligatia acestuia de a efectua reparatii mici (locative, de intretinere a imobilului) pe perioada derularii contractului, iar la sfarsitul contractului sa-l predea in starea initiala, **astfel ca orice obligatie suplimentara asumata de comodatar vizand reparatii capitale, modernizari si orice alte reparatii care nu rezulta din folosinta lucrului, fiind in sarcina proprietarului comodant, excede naturii contractului de comodat.***

Aceste cheltuieli nu pot fi considerate a fi deductibile din punct de vedere fiscal, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. – Domnul X **nu face dovada ca bunurile pentru care nu s-a acordat deducerea au fost destinate si folosite exclusiv in folosul activitatii desfasurata.** Sustinerea contestatorului precum ca imobilul situat in str. .. a fost si este utilizat pentru desfasurarea activitatii de avocatura este contrazisa si de constatarea organelor de inspectie fiscala din procesul verbal de cercetare la fata locului nr..., din care rezulta ca spatiul respectiv destinat desfasurarii activitatii nu este complet mobilat si nu este dat in folosinta. De altfel, nici contestatorul nu face dovada faptului ca si-a desfasurat activitatea la aceasta locatie.

2. - comodantul (proprietarul bunului imobil, respectiv domnul X), **avea obligatia legala de a preda comodatarului imobilul in asa stare, incat sa poata fi intrebuinat in scopul prevazut in contract (spatiu de desfasurare a activitatii)** si de a suporta toate acele reparatii necesare, cu exceptia micilor reparatii (reparatii locative) care prin uz sunt in sarcina comodatarului.

3. - obligatia comodatarului de a intretine imobilul ca un bun proprietar implica obligatia acestuia de a intretine imobilul pe perioada derularii contractului, in stare de intrebuinare, **astfel cum a fost predat.**

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

Mai mult, la restituirea acestui spatiu proprietarului, lucrarile efectuate devin avantajul persoanei fizice care a dat spatiul in comodat. Intrucat comodatul este un contract cu titlu gratuit, rezulta ca nu sunt indeplinite conditiile prevazute de dispozitiile art. 946 din Codul civil, potrivit carora "una din parti voieste a procura, fara echivalent, un avantaj celeilalte", ori in cazul contractului de comodat, comodantul trebuie sa creeze un avantaj comodatarului si nu invers.

Ca atare, cheltuielile de modernizare a unui imobil luat in comodat, modernizare ce a implicat reamenajare, lucrari de constructii si instalatii, nu pot fi considerate in niciun caz drept cheltuieli necesare cu intretinerea si functionarea lucrului, singurele care sunt specifice uzului unui bun care nu este in proprietatea persoanei care-l foloseste. De altfel, potrivit prevederilor art.4 lit.c) din Contractul de comodat incheiat in data de .., comodatarul SCA Y se obliga fata de comodantul X, sa suporte, de la data preluarii bunului, *cheltuielile necesare folosintei acestuia*.

Prin urmare, intrucat SCA Y are sediul principal in imobilul din str. ..., sediu care la data cercetarii la fata locului nu era in stare functionala pentru desfasurarea activitatii de avocatura, conform procesului verbal nr..., precum si faptul ca dispune de un sediu secundar folosit pentru activitatea de avocatura, iar achizitiile pentru care solicita deductibilitatea sunt aferente unor cheltuieli de modernizare si imbunatatire a gradului de confort si ambient la locuinta imobilul din str. ..., fiind efectuate deci in interesul si in folosul personal al proprietarilor imobilului, rezulta ca AFP Sector .. a stabilit in mod corect ca sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile reprezentand contravaloare materiale de constructii aferente perioadei 01.03.2008-31.12.2009, efectuate pentru amenajarea spatiului unde este situat sediul principal de activitate detinut in baza unui contract de comodat.

3.2.2. Referitor la majorarea venitului impozabil cu cheltuieli nedeductibile pentru care contestatorul nu aduce niciun argument in sustinerea cauzei

Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiei se poate pronunta asupra celorlalte aspecte constatate de organele de inspectie fiscala, in conditiile in care contestatorul nu precizeaza motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia.

In fapt, din raportul de inspectie fiscala nr. .. rezulta ca organele de control au majorat veniturile nete impozabile declarate de contribuabil in perioada 2008-2009 si prin stabilirea ca nedeductibile a unor categorii intregi de cheltuieli (contravaloare combustibil auto intrucat din bonurile fiscale nu rezulta date de identificare ale contribuabilului, consultanta contabila expertiza pentru care contribuabilul nu prezinta contractul conform notei explicative, intretinere pentru care contribuabilul nu prezinta documente justificative, consultanta imobiliara SC .. SRL pentru care contribuabilul nu prezinta contractul conform notei explicative, factura .. emisa de .. considerata nedeductibila intrucat nu este in scopul desfasurarii activitatii, deplasare cheltuiala nejustificata cu documente de deplasare, servicii imobiliare – factura nr... emisa de .. SRL pentru care contribuabilul nu prezinta contractul, piese de schimb si reparatii auto considerata nedeductibila conform art.48 alin.4 lit.a) si b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal).

Prin contestatia formulata domnul X a solicitat anulara integrala a deciziei de impunere nr. .., desi nu si-a motivat contestatia in raport de toate constatările organelor de inspectie fiscala ce au condus la diferentele de venit impozabil si de impozit pe venit aferente stabilite in urma inspectiei fiscale, decat pentru o parte, acestea fiind tratate in amanunt in prezenta decizie (cap. 3.2.1).

Pentru restul cheltuielilor, (contravaloare combustibil auto, consultanta contabila expertiza, consultanta imobiliara SC .. SRL, factura .. emisa de ..; deplasare, servicii imobiliare – factura nr... emisa de .. SRL, piese de schimb si reparatii auto) contribuabilul nu a respectat dispozitiile exprese ale art. 206 alin. 1 lit c, d din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata,

Codul de procedura fiscala:

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestatiei;

c) **motivele de fapt si de drept;**

d) **dovezile pe care se întemeiaza;**

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

motiv pentru care, in legatura cu aceste cheltuieli, in temeiul prevederilor pct. 2.5 din OPANAF nr. 2137/2011:

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

De asemenea, acesta nu a prezentat niciun document cu privire la aceste cheltuieli, din care sa rezulte ca sunt eronate constatările organelor de inspectie fiscala, simpla invocare a faptului ca, cheltuielile efectuate sunt aferente venitului realizat nu este dovedita.

Avand in vedere ca domnul X nu a adus niciun argument de fapt si de drept care sa infirme ori sa combata constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la majorarea venitului impozabil cu categoriile de cheltuieli anterior prezentate, contestatia urmeaza a fi respinsa ca nemotivata pentru acest capat de cerere.

3.3. Referitor la accesoriile aferente impozitului pe venit in suma de .. lei (.. lei + .. lei + .. lei + .. lei)

Cauza supusa solutionarii este daca contribuabilul X datoreaza accesoriile aferente impozitului pe venit, in conditiile in care in sarcina sa s-a retinut ca fiind datorat debitul stabilit prin decizia de impunere contestata.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .., contribuabilul X a fost obligat la plata dobanzilor si penalitatilor de intarziere in suma de .. lei, calculate pana in data de 19.03.2012.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct. 2.5 din OPANAF nr. 2137/2011:

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

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

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

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

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

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

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

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

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

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

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

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

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

Avand in vedere cele retinute anterior prin prezenta decizie, potrivit carora contestatarul datoreaza diferenta de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala, rezulta ca acesta datoreaza si accesoriile aferente, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere, in conditiile in care in sustinerea contestatiei nu depune documente, situatii din care sa rezulte ca organul de inspectie fiscala a calculat eronat accesoriile.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 48 alin. 1, 4, 5, 6, 7, 8 si 9 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 37 si pct. 38 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, O.M.F.P. nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 1420, art. 1421, art. 1447, art. 1448, art.1561, art.1564 si art.1569 din Codul civil, art.6, art.9, art. 94, art.96, art.97, art.100, art. 101, art. 104, art. 119, art. 120, art. 120¹, art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE

Respinge contestatia formulata de contribuabilul X impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .., emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. .. de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector .., pentru diferentele de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in suma de .. **lei** si accesoriile aferente in suma de .. **lei**.

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.