



SERVICIUL DE SOLUTIONARE A CONTESTATIILOR

DECIZIA nr. 26 din 2008
privind solutionarea contestatiei formulata de contribuabila
X
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr....

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre Administratia Finantelor Publice sector ... - Serviciul inspectie fiscala persoane fizice prin adresa nr. ..., inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. ..., cu privire la contestatia formulata de contribuabila X, cu domiciliul fiscal in Bucuresti, str. ...

Obiectul contestatiei inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. ..., il constituie 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. ..., emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ..., comunicata contribuabilei la data de ..., prin care s-au stabilit pentru anii 2002, 2003, 2004 si 2005, diferente de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus in suma totala de ... lei, precum si obligatii de plata accesorii pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar in suma totala de ... lei.

Constatand ca, in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de contribuabila X.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin contestatia inregistrata la Administratia Finantelor Publice a sectorului ... sub nr. ..., petenta solicita admiterea contestatiei, anulara partiala a deciziei de impunere in sensul modificarii diferentei de impozit si a obligatiilor fiscale accesorii pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar, pentru urmatoarele motive:

1. Organul de inspectie fiscala a considerat in mod nelegal ca nu este deductibila cota de 50% din cheltuielile de intretinere a apartamentului, cu telefonul fix si energia electrica, fara a lua in considerare contractul de comodat ce a fost pus la dispozitia organului fiscal. Petenta considera ca jumătate din cheltuielile de intretinere ale apartamentului, cheltuielile cu telefonul fix si energia electrica sunt deductibile, astfel:

- pentru anul 2002, suma totala pentru cheltuielile cu energia electrica, cheltuielile cu intretinerea si telefonul fix, este de ... rol; cota de 1/2 fiind in suma de ... rol, cheltuiala deductibila;
- pentru anul 2003, suma totala pentru cheltuielile cu energia electrica, cheltuielile cu intretinerea si telefonul fix, este de ... rol; cota de 1/2 fiind in suma de ... rol, cheltuiala deductibila;
- pentru anul 2004, suma totala pentru cheltuielile cu energia electrica, cheltuielile cu intretinerea si telefonul fix, este de ... rol; cota de 1/2 fiind in suma de ... rol, cheltuiala deductibila;
- pentru anul 2005, suma totala pentru cheltuielile cu energia electrica, cheltuielile cu intretinerea si telefonul fix, este de ... lei; cota de 1/2 fiind in suma de ... lei cheltuiala deductibila.

2. Contributia profesionala catre Baroul Bucuresti si Uniunea Nationala a Barourilor din Romania, este deductibila in limita a 5% din venitul brut realizat, potrivit dispozitiilor art.48 alin.5 lit.n) din Codul fiscal. Petenta mentioneaza ca in anul 2005 a realizat un venit brut de ... lei, cota de 5% deductibila fiind de ... lei.

3. Organul de inspectie fiscala nu a acordat deducerea pentru achizitionarea unui fax marca Panasonic in mod eronat, intrucat factura emisa de Metro Militari contine toate datele sale de identificare ca persoana fizica.

Petenta sustine faptul ca documentele justificative sunt cele care contin numele sau si datele de identificare, cabinetul de avocatura fiind doar forma de exercitare a profesiei, in conditiile Legii nr.51/1995.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. ..., organele de inspectie fiscala ale Administratiei Finantelor Publice sector ... au emis 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 au stabilit in sarcina contribuabilei X, pentru perioada 2002 - 2005, obligatii de plata in suma totala de... lei, reprezentand diferente de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus si accesorii aferente.

III. Luand in considerare motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul contestatiei, constatările organelor fiscale, precum si actele normative in vigoare pe perioada impunerii, se retin urmatoarele:

Doamna avocat X titulara Cabinetului individual de avocatura "X" exercita activitatea in baza Deciziei nr.... emisa de Baroul Bucuresti, iar prin Decizia nr.... emisa de Baroul Bucuresti a fost aprobata schimbarea sediului profesional incepand cu data de ... in Bucuresti,...

Prin Raportul de inspectie fiscala nr. ... intocmit pentru perioada 01.01.2002-31.12.2005, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector ... au verificat legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatatea indeplinirii obligatiilor de catre contribuabil, respectarea prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriiilor aferente acestora.

Cauza supusa solutionarii este daca sunt deductibile fiscal cheltuielile efectuate cu intretinerea si functionarea spatiului folosit la desfasurarea activitatii, in temeiul unor contracte

de comodat, pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii, in conditiile in care documentele justificative nu sunt emise pe numele contribuabilului, ci al comodantului sau proprietarului.

In fapt, prin 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. ..., pe anii 2002, 2003, 2004 si 2005 a fost emisa pe baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr.

Raportul de inspectie fiscala nr. ... a fost intocmit pe baza datelor din evidenta contabila si a documentelor care au stat la baza inregistrarilor din care au rezultat urmatoarele:

- Stabilirea diferentelor de venit net aferente anului 2002 a avut la baza neadmiterea la deducere a cheltuielilor in suma totala de ... lei (... rol), din care petenta contesta suma de ... lei (... rol), reprezentand utilitati sediu (energie electrica, telefon fix, intretinere).

- Stabilirea diferentelor de venit net aferente anului 2003 a avut la baza neadmiterea la deducere a cheltuielilor in suma totala de ... lei (... rol), din care petenta contesta suma de ... lei (... rol), reprezentand utilitati sediu (energie electrica, telefon fix, intretinere).

- Stabilirea diferentelor de venit net aferente anului 2004 a avut la baza neadmiterea la deducere a cheltuielilor in suma totala de ... lei (... rol), din care petenta contesta suma de ... lei (... rol), reprezentand utilitati sediu (energie electrica, telefon fix, intretinere), precum si suma de ... lei (... rol), reprezentand contravaloarea unui fax Panasonic.

- Stabilirea diferentelor de venit net aferente anului 2005 a avut la baza neadmiterea la deducere a cheltuielilor in suma totala de ... lei, din care petenta contesta suma de ... lei, reprezentand utilitati sediu (energie electrica, telefon fix, intretinere), precum si suma de ... lei, reprezentand taxe Barou nedeductibile peste limita de 2%.

In drept, dispozitiile art. 49 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si ale pct. 53 si 54 din Normele metodologice de aplicare a acestui articol, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, stipuleaza:

Codul fiscal:

“Art. 49. - (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. 50 si 51.”

Norme metodologice:

“53. 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. 49 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.*

54. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

(...) - cheltuielile cu functionarea si intretinerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit intelegerii din contract, pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii (...)."

Prevederi similare se regasesc si in legislatia anterioara intrarii in vigoare a Codului fiscal, respectiv art. 10 si art. 16 din O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit si pct. 2 din Normele metodologice de aplicare a acestui articol, aprobate prin H.G. nr. 54/2003, precizeaza:

Ordonanta:

“Art. 10. - (1) În vederea determinarii venitului net ca diferenta între venitul brut si cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplica urmatoarele reguli:

a) cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate în cadrul activitatilor desfasurate în scopul realizarii acestuia, justificate prin documente;

b) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale nu sunt cheltuieli aferente venitului;

c) cheltuielile recunoscute ca deductibile sunt cele aferente venitului, în limitele prevazute de legislatia în vigoare, dupa caz. (...)

f) cheltuielile cu bunurile din patrimoniul afacerii, utilizate si în scop personal, precum si cu bunurile din patrimoniul personal al contribuabilului sau asociatilor, utilizate pentru afacere, sunt deductibile în limitele stabilite prin hotarâre a Guvernului.”

“Art. 16. - (1) Venitul net din activitati independente se determina în sistem real, pe baza datelor din contabilitatea în partida simpla.”

Norme metodologice:

“2. 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 regulilor prevazute în normele metodologice date în aplicarea art. 10 din ordonanta.

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.

Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

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

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca sunt deductibile numai acele cheltuieli care sunt efectuate în interesul direct al activitatii, respectiv pentru realizarea veniturilor, sunt inregistrate corect in evidenta contabila si care sunt justificate cu documente.

Se retine ca prima conditie generala pe care trebuie sa o îndeplineasca cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse este aceea ca aceste cheltuieli **“sa fie efectuate în interesul direct al activitatii”** si nu în interes personal.

În speta, potrivit Contractului de comodat existent la dosarul cauzei, comodantul X a pus la dispozitia Cabinetului individual de avocatura „X” în calitate de comodatar, doua camere, hol, wc de serviciu din apartamentul sau proprietate personala compus din patru camere si dependinte, situat în Bucuresti,, în vederea desfasurarii activitatii. Contractul de comodat din data de ... stipuleaza la ... *Obligatiile comodatarului, urmatoarele: „Subscrisul comodatar prin avocat ma oblig sa suport pe durata prezentului contract cota de din toate cheltuielile ce privesc*

folosinta spatiului din imobil (gaz, energie electrica, telefon, salubritate, apa si alte cheltuieli de intretinere), inclusiv reparatii in caz de nevoie."

Prin contestatia formulata petenta contesta excluderea de la deducere a cheltuielilor efectuate cu utilitatile la spatiul care face obiectul unui contract de comodat, din care rezulta ca activitatea de avocatura se desfasoara in jumatate din apartament, sustinand ca acestea reprezinta cheltuieli efective, aferente activitatii desfasurate iar titlul in baza caruia se desfasoara activitatea in acest imobil este contractul de comodat.

Totodata, contestatoarea precizeaza ca a dedus cota de 1/2 din cheltuielile efectuate cu utilitatile la spatiul ce face obiectul unui contract de comodat, intrucat jumatate din apartament este afectat desfasurarii activitatii de avocatura, invocand in sustinere dispozitiile art.10 alin.1 lit.f din OG 7/2001, art.48 alin.5 lit.i din Codul fiscal.

Cu privire deductibilitatea chetuielilor de intretinere si functionare a bunurilor folosite la desfasurarea unor activitati independente, in temeiul unor contracte de comodat, pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii, chiar daca documentele justificative nu sunt emise pe numele contribuabilului, ci al comodatului sau proprietarului, Directia generala legislatie impozite directe din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor prin adresa nr.261909/03.09.2007 inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.35044/04.09.2007, precizeaza urmatoarele:

"in cazul bunurilor folosite la desfasurarea unor activitati independente, in temeiul unor contracte de inchiriere sau de comodat, cheltuielile cu intretinerea si functionarea acestora, pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii sunt deductibile, potrivit intelegerii intre parti, chiar daca documentele justificative nu sunt emise pe numele contribuabilului, ci al comodatului sau proprietarului, dupa caz. (...)"

De asemenea, prin adresa nr.556584/25.10.2007 inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.42646/26.10.2007 Directia Generala Juridica din cadrul ANAF, precizeaza ca sunt deductibile cheltuielile cu intretinerea si functionarea bunurilor folosite in desfasurarea unor activitati independente, ***"cu conditia ca intelegerea intre parti sa fie concretizata intr-un contract de comodat, in cuprinsul caruia sa fie stipulat in sarcina comodatorului, obligatia de a achita cheltuielile cu functionarea si intretinerea bunurilor care fac obiectul contractului de comodat, pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii."***

Din interpretarea acestor dispozitii legale se retine ca, deducerea cheltuielilor pentru bunurile care fac obiectul unui contract de comodat, este admisa numai partea aferenta utilizarii in scopul afacerii, determinata pe baza raportului dintre suprafata pusa la dispozitie cabinetului mentionata in contractul de comodat incheiat intre parti si suprafata totala a locuintei, iar pentru bunurile din patrimoniul personal cu folosinta mixta, pentru afacere si in scop personal, proportional cu numarul de unitati de masura specifice, in speta de impulsuri telefonice.

Avand in vedere cele mai sus mentionate, se retine ca organul de inspectie a procedat la stabilirea deductibilitatii cheltuielilor in cauza fara a avea in vedere toate documentele prezentate de contribuabila, simpla constatare, potrivit careia documentele justificative nu sunt emise pe numele persoanei fizice autorizate sa desfasoare activitatea independenta, neputand conduce la adoptarea unei solutii corecte din punct de vedere legal.

De mentionat este si faptul ca, in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala ..., AFP Sector ... nu a analizat prevederile din cuprinsul contractului de comodat, desi, a facut referire la existenta acestuia.

Astfel, se constata ca Administratia Finantelor Publice Sector ... nu a examinat toate starile de fapt si toate raporturile juridice relevante pentru impunere si nu a respectat dispozitiile pct. 102.1 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004 si nici ale art. 7 alin. (2) si (3) "Rolul activ" din Codul de procedura fiscala, republicat.

Fata de cele retinute in cuprinsul deciziei, se vor aplica prevederile art.216 alin.(3) din Codul de procedura fiscala, republicat si se va dispune desfiintarea Deciziei de impunere nr. ... 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, emisa de catre Administratia Finantelor Publice Sector ..., **pentru suma de ... lei** reprezentand diferente de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus pentru perioada 2002 - 2005, in ceea ce priveste elementele de cheltuieli nedeductibile aferente anilor 2002-2005 efectuate cu intretinerea si functionarea bunului ce face obiectul contractului de comodat, pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii, potrivit intelegerii intre parti, in scopul reverificarii si stabilirii situatiei reale privind venitul net al anilor 2002-2005 si pe cale de consecinta si in virtutea principiului accessorium sequitur principale, **pentru suma de ... lei** reprezentand accesorii aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar. La reverificare se vor avea in vedere si celelalte motivatii ale petentei din cuprinsul contestatiei.

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 12.6-12.8 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 care prevad urmatoarele:

*“12.6. In situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, in considerentele deciziei **se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.***

12.7. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in 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 accesoriiilor aferente.

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii”.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 10 si art. 16 din O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, pct. 2 din Normele metodologice de aplicare a acestui articol, aprobate prin H.G. nr. 54/2003, art. 49 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 53 si 54 din Normele metodologice de aplicare a acestui articol, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, pct. 12.6-12.8 din Instructiunile aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, pct. 102.1 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, art. 7 alin. (2) si (3) si art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE

Desfiinteaza Decizia de impunere nr. privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala emisa de AFP sector ..., **pentru suma de ... lei** reprezentand diferente de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus pentru perioada

2002 - 2005 si **pentru suma de ... lei** reprezentand accesorii aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar, urmand ca AFP sector ... sa procedeze la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilei, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile acesteia, precum si de cele retinute prin prezenta.

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



SERVICIUL DE SOLUTIONARE A CONTESTATIILOR

DECIZIA nr. 26 din 2008
privind solutionarea contestatiei formulata de contribuabila
X
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr....

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre Administratia Finantelor Publice sector ... - Serviciul inspectie fiscala persoane fizice prin adresa nr. ..., inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. ..., cu privire la contestatia formulata de contribuabila X, cu domiciliul fiscal in Bucuresti, str. ...

Obiectul contestatiei inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. ..., il constituie 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. ..., emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ..., comunicata contribuabilei la data de ..., prin care s-au stabilit pentru anii 2002, 2003, 2004 si 2005, diferente de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus in suma totala de ... lei, precum si obligatii de plata accesorii pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar in suma totala de ... lei.

Constatand ca, in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de contribuabila X.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin contestatia inregistrata la Administratia Finantelor Publice a sectorului ... sub nr. ..., petenta solicita admiterea contestatiei, anulara partiala a deciziei de impunere in sensul modificarii diferentei de impozit si a obligatiilor fiscale accesorii pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar, pentru urmatoarele motive:

1. Organul de inspectie fiscala a considerat in mod nelegal ca nu este deductibila cota de 50% din cheltuielile de intretinere a apartamentului, cu telefonul fix si energia electrica, fara a lua in considerare contractul de comodat ce a fost pus la dispozitia organului fiscal. Petenta considera ca jumatate din cheltuielile de intretinere ale apartamentului, cheltuielile cu telefonul fix si energia electrica sunt deductibile, astfel:

- pentru anul 2002, suma totala pentru cheltuielile cu energia electrica, cheltuielile cu intretinerea si telefonul fix, este de ... rol; cota de 1/2 fiind in suma de ... rol, cheltuiuala deductibila;
- pentru anul 2003, suma totala pentru cheltuielile cu energia electrica, cheltuielile cu intretinerea si telefonul fix, este de ... rol; cota de 1/2 fiind in suma de ... rol, cheltuiuala deductibila;
- pentru anul 2004, suma totala pentru cheltuielile cu energia electrica, cheltuielile cu intretinerea si telefonul fix, este de ... rol; cota de 1/2 fiind in suma de ... rol, cheltuiuala deductibila;
- pentru anul 2005, suma totala pentru cheltuielile cu energia electrica, cheltuielile cu intretinerea si telefonul fix, este de ... lei; cota de 1/2 fiind in suma de ... lei cheltuiuala deductibila.

2. Contributia profesionala catre Baroul Bucuresti si Uniunea Nationala a Barourilor din Romania, este deductibila in limita a 5% din venitul brut realizat, potrivit dispozitiilor art.48 alin.5 lit.n) din Codul fiscal. Petenta mentioneaza ca in anul 2005 a realizat un venit brut de ... lei, cota de 5% deductibila fiind de ... lei.

3. Organul de inspectie fiscala nu a acordat deducerea pentru achizitionarea unui fax marca Panasonic in mod eronat, intrucat factura emisa de Metro Militari contine toate datele sale de identificare ca persoana fizica.

Petenta sustine faptul ca documentele justificative sunt cele care contin numele sau si datele de identificare, cabinetul de avocatura fiind doar forma de exercitare a profesiei, in conditiile Legii nr.51/1995.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. ..., organele de inspectie fiscala ale Administratiei Finantelor Publice sector ... au emis 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 au stabilit in sarcina contribuabilei X, pentru perioada 2002 - 2005, obligatii de plata in suma totala de... lei, reprezentand diferente de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus si accesorii aferente.

III. Luand in considerare motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul contestatiei, constatările organelor fiscale, precum si actele normative in vigoare pe perioada impunerii, se retin urmatoarele:

Doamna avocat X titulara Cabinetului individual de avocatura "X" exercita activitatea in baza Deciziei nr.... emisa de Baroul Bucuresti, iar prin Decizia nr.... emisa de Baroul Bucuresti a fost aprobata schimbarea sediului profesional incepand cu data de ... in Bucuresti,...

Prin Raportul de inspectie fiscala nr. ... intocmit pentru perioada 01.01.2002-31.12.2005, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector ... au verificat legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatatea indeplinirii obligatiilor de catre contribuabil, respectarea prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriiilor aferente acestora.

Cauza supusa solutionarii este daca sunt deductibile fiscal cheltuielile efectuate cu intretinerea si functionarea spatiului folosit la desfasurarea activitatii, in temeiul unor contracte

de comodat, pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii, in conditiile in care documentele justificative nu sunt emise pe numele contribuabilului, ci al comodantului sau proprietarului.

In fapt, prin 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. ..., pe anii 2002, 2003, 2004 si 2005 a fost emisa pe baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr.

Raportul de inspectie fiscala nr. ... a fost intocmit pe baza datelor din evidenta contabila si a documentelor care au stat la baza inregistrarilor din care au rezultat urmatoarele:

- Stabilirea diferentelor de venit net aferente anului 2002 a avut la baza neadmiterea la deducere a cheltuielilor in suma totala de ... lei (... rol), din care petenta contesta suma de ... lei (... rol), reprezentand utilitati sediu (energie electrica, telefon fix, intretinere).

- Stabilirea diferentelor de venit net aferente anului 2003 a avut la baza neadmiterea la deducere a cheltuielilor in suma totala de ... lei (... rol), din care petenta contesta suma de ... lei (... rol), reprezentand utilitati sediu (energie electrica, telefon fix, intretinere).

- Stabilirea diferentelor de venit net aferente anului 2004 a avut la baza neadmiterea la deducere a cheltuielilor in suma totala de ... lei (... rol), din care petenta contesta suma de ... lei (... rol), reprezentand utilitati sediu (energie electrica, telefon fix, intretinere), precum si suma de ... lei (... rol), reprezentand contravaloarea unui fax Panasonic.

- Stabilirea diferentelor de venit net aferente anului 2005 a avut la baza neadmiterea la deducere a cheltuielilor in suma totala de ... lei, din care petenta contesta suma de ... lei, reprezentand utilitati sediu (energie electrica, telefon fix, intretinere), precum si suma de ... lei, reprezentand taxe Barou nedeductibile peste limita de 2%.

In drept, dispozitiile art. 49 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si ale pct. 53 si 54 din Normele metodologice de aplicare a acestui articol, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, stipuleaza:

Codul fiscal:

“Art. 49. - (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. 50 si 51.”

Norme metodologice:

“53. 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. 49 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.*

54. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

(...) - cheltuielile cu functionarea si intretinerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit intelegerii din contract, pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii (...)."

Prevederi similare se regasesc si in legislatia anterioara intrarii in vigoare a Codului fiscal, respectiv art. 10 si art. 16 din O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit si pct. 2 din Normele metodologice de aplicare a acestui articol, aprobate prin H.G. nr. 54/2003, precizeaza:

Ordonanta:

“Art. 10. - (1) În vederea determinarii venitului net ca diferenta între venitul brut si cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplica urmatoarele reguli:

a) cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate în cadrul activitatilor desfasurate în scopul realizarii acestuia, justificate prin documente;

b) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale nu sunt cheltuieli aferente venitului;

c) cheltuielile recunoscute ca deductibile sunt cele aferente venitului, în limitele prevazute de legislatia în vigoare, dupa caz. (...)

f) cheltuielile cu bunurile din patrimoniul afacerii, utilizate si în scop personal, precum si cu bunurile din patrimoniul personal al contribuabilului sau asociatilor, utilizate pentru afacere, sunt deductibile în limitele stabilite prin hotarâre a Guvernului.”

“Art. 16. - (1) Venitul net din activitati independente se determina în sistem real, pe baza datelor din contabilitatea în partida simpla.”

Norme metodologice:

“2. 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 regulilor prevazute în normele metodologice date în aplicarea art. 10 din ordonanta.

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.

Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

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

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca sunt deductibile numai acele cheltuieli care sunt efectuate în interesul direct al activitatii, respectiv pentru realizarea veniturilor, sunt inregistrate corect in evidenta contabila si care sunt justificate cu documente.

Se retine ca prima conditie generala pe care trebuie sa o îndeplineasca cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse este aceea ca aceste cheltuieli **“sa fie efectuate în interesul direct al activitatii”** si nu în interes personal.

În speta, potrivit Contractului de comodat existent la dosarul cauzei, comodantul X a pus la dispozitia Cabinetului individual de avocatura „X” în calitate de comodatar, doua camere, hol, wc de serviciu din apartamentul sau proprietate personala compus din patru camere si dependinte, situat în Bucuresti,, în vederea desfasurarii activitatii. Contractul de comodat din data de ... stipuleaza la ... *Obligatiile comodatarului, urmatoarele: „Subscrisul comodatar prin avocat ma oblig sa suport pe durata prezentului contract cota de din toate cheltuielile ce privesc*

folosinta spatiului din imobil (gaz, energie electrica, telefon, salubritate, apa si alte cheltuieli de intretinere), inclusiv reparatii in caz de nevoie."

Prin contestatia formulata petenta contesta excluderea de la deducere a cheltuielilor efectuate cu utilitatile la spatiul care face obiectul unui contract de comodat, din care rezulta ca activitatea de avocatura se desfasoara in jumatate din apartament, sustinand ca acestea reprezinta cheltuieli efective, aferente activitatii desfasurate iar titlul in baza caruia se desfasoara activitatea in acest imobil este contractul de comodat.

Totodata, contestatoarea precizeaza ca a dedus cota de 1/2 din cheltuielile efectuate cu utilitatile la spatiul ce face obiectul unui contract de comodat, intrucat jumatate din apartament este afectat desfasurarii activitatii de avocatura, invocand in sustinere dispozitiile art.10 alin.1 lit.f din OG 7/2001, art.48 alin.5 lit.i din Codul fiscal.

Cu privire deductibilitatea chetuielilor de intretinere si functionare a bunurilor folosite la desfasurarea unor activitati independente, in temeiul unor contracte de comodat, pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii, chiar daca documentele justificative nu sunt emise pe numele contribuabilului, ci al comodatului sau proprietarului, Directia generala legislatie impozite directe din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor prin adresa nr.261909/03.09.2007 inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.35044/04.09.2007, precizeaza urmatoarele:

"in cazul bunurilor folosite la desfasurarea unor activitati independente, in temeiul unor contracte de inchiriere sau de comodat, cheltuielile cu intretinerea si functionarea acestora, pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii sunt deductibile, potrivit intelegerii intre parti, chiar daca documentele justificative nu sunt emise pe numele contribuabilului, ci al comodatului sau proprietarului, dupa caz. (...)"

De asemenea, prin adresa nr.556584/25.10.2007 inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.42646/26.10.2007 Directia Generala Juridica din cadrul ANAF, precizeaza ca sunt deductibile cheltuielile cu intretinerea si functionarea bunurilor folosite in desfasurarea unor activitati independente, ***"cu conditia ca intelegerea intre parti sa fie concretizata intr-un contract de comodat, in cuprinsul caruia sa fie stipulat in sarcina comodatorului, obligatia de a achita cheltuielile cu functionarea si intretinerea bunurilor care fac obiectul contractului de comodat, pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii."***

Din interpretarea acestor dispozitii legale se retine ca, deducerea cheltuielilor pentru bunurile care fac obiectul unui contract de comodat, este admisa numai partea aferenta utilizarii in scopul afacerii, determinata pe baza raportului dintre suprafata pusa la dispozitie cabinetului mentionata in contractul de comodat incheiat intre parti si suprafata totala a locuintei, iar pentru bunurile din patrimoniul personal cu folosinta mixta, pentru afacere si in scop personal, proportional cu numarul de unitati de masura specifice, in speta de impulsuri telefonice.

Avand in vedere cele mai sus mentionate, se retine ca organul de inspectie a procedat la stabilirea deductibilitatii cheltuielilor in cauza fara a avea in vedere toate documentele prezentate de contribuabila, simpla constatare, potrivit careia documentele justificative nu sunt emise pe numele persoanei fizice autorizate sa desfasoare activitatea independenta, neputand conduce la adoptarea unei solutii corecte din punct de vedere legal.

De mentionat este si faptul ca, in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala ..., AFP Sector ... nu a analizat prevederile din cuprinsul contractului de comodat, desi, a facut referire la existenta acestuia.

Astfel, se constata ca Administratia Finantelor Publice Sector ... nu a examinat toate starile de fapt si toate raporturile juridice relevante pentru impunere si nu a respectat dispozitiile pct. 102.1 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004 si nici ale art. 7 alin. (2) si (3) "Rolul activ" din Codul de procedura fiscala, republicat.

Fata de cele retinute in cuprinsul deciziei, se vor aplica prevederile art.216 alin.(3) din Codul de procedura fiscala, republicat si se va dispune desfiintarea Deciziei de impunere nr. ... 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, emisa de catre Administratia Finantelor Publice Sector ..., **pentru suma de ... lei** reprezentand diferente de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus pentru perioada 2002 - 2005, in ceea ce priveste elementele de cheltuieli nedeductibile aferente anilor 2002-2005 efectuate cu intretinerea si functionarea bunului ce face obiectul contractului de comodat, pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii, potrivit intelegerii intre parti, in scopul reverificarii si stabilirii situatiei reale privind venitul net al anilor 2002-2005 si pe cale de consecinta si in virtutea principiului accessorium sequitur principale, **pentru suma de ... lei** reprezentand accesorii aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar. La reverificare se vor avea in vedere si celelalte motivatii ale petentei din cuprinsul contestatiei.

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 12.6-12.8 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 care prevad urmatoarele:

*“12.6. In situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, in considerentele deciziei **se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.***

12.7. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in 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 accesoriiilor aferente.

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii”.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 10 si art. 16 din O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, pct. 2 din Normele metodologice de aplicare a acestui articol, aprobate prin H.G. nr. 54/2003, art. 49 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 53 si 54 din Normele metodologice de aplicare a acestui articol, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, pct. 12.6-12.8 din Instructiunile aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, pct. 102.1 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, art. 7 alin. (2) si (3) si art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE

Desfiinteaza Decizia de impunere nr. privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala emisa de AFP sector ..., **pentru suma de ... lei** reprezentand diferente de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus pentru perioada

2002 - 2005 si **pentru suma de ... lei** reprezentand accesorii aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar, urmand ca AFP sector ... sa procedeze la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilei, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile acesteia, precum si de cele retinute prin prezenta.

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