



ROMANIA - MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A
MUNICIPIULUI BUCURESTI

SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII

DECIZIA nr.198 din 03.06.2008
privind solutionarea contestatiei formulata de
domnul avocat 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 de Administratia finantelor publice sector ... prin adresa nr. ..., inregistrata sub nr.... cu privire la contestatia formulata de domnul avocat X, titularul Cabinetului de avocatura "X", cu domiciliul in Bucuresti,, sector

Obiectul contestatiei, remisa prin posta la data de ... si inregistrata la D.G.F.P.-M.B. 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...., comunicata in data de ..., prin care s-au stabilit in sarcina domnului X urmatoarele:

Pentru anul 2002:

- .. lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus;
- .. lei - accesorii aferente;

Pentru anul 2003:

- ... lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus;
- ... lei - accesorii aferente;

Pentru anul 2004:

- ... lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus;
- ... lei - accesorii aferente;

Pentru anul 2005:

- ... lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus;
- ... lei - accesorii aferente;

Pentru anul 2006:

- ... lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus;
- ... lei - accesorii aferente.

Decizia de impunere contestata a fost emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. ... intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 (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 contribuabilul X.

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

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei s-au constatat urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata contribuabilul X considera ca fiind nelegala si netemeinica 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 pentru anii 2002, 2003, 2004, 2005 si 2006, 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, pentru urmatoarele motive:

- pentru anii 2002-2006 a depus declaratiile speciale in termenul legal si a platit sumele impuse;

- perioada anului 2002 - pana la 06.03.2003 este prescisa, intrucat termenul expirase si conform O.G. nr.70/1997, avizarea pentru recontrol fiind data ..., nr...., data de la care se scad in urma, cei cinci ani. De asemenea, in anul 2002 a mai fost un control si o decizie de impunere nr...., pentru care prin instiintarea de restituire ..., i-a fost restituita in data de ... suma de ... lei vechi;

- pentru anul 2003 a fost emisa decizia de impunere anuala nr.... prin care a fost stabilita o diferenta de impozit anual de regularizat stabilita in minus in suma de ... lei vechi si a efectuat plati anticipate in suma totala de ... lei, conform deciziei de plati anticipate nr...., considerand ca si-a indeplinit obligatiile fiscale stabilite de organul fiscal;

- pentru anul 2004 a fost emisa decizia de impunere anuala la data de ... prin care a fost stabilita o diferenta de impozit anual de regularizat stabilita in plus in suma de ... lei, achitata in data de .. si a efectuat plati anticipate in suma totala de ... lei, conform deciziei de plati anticipate nr...., considerand ca si-a indeplinit obligatiile fiscale stabilite de organul fiscal;

- pentru anul 2005 a fost emisa decizia de impunere anuala prin care a fost stabilita o diferenta de impozit anual de regularizat stabilita in minus in suma de ... lei si a efectuat plati anticipate in suma totala de ... lei, considerand ca si-a indeplinit obligatiile fiscale stabilite de organul fiscal;

- pentru anul 2006 a fost emisa decizia de impunere anuala nr. ... prin care a fost stabilita o diferenta de impozit anual de regularizat stabilita in plus in suma de ... lei achitata in data de ... cu chitanta seria ... nr. ..., considerand ca si-a indeplinit obligatiile fiscale stabilite de organul fiscal.

- reaua credinta a inspectiei fiscale "*care afirma ca declaratia mea s-a depus la sfarsitul anului, desi ea a fost primita de Administratia Financiara a sectorului ..., la ...*", invocand in sustinere prevederile art.723 Cod de procedura civila;

De asemenea, contribuabilul contesta, pentru perioada 2003 - 2006, neadmiterea la deducere a contravalorii cheltuielilor reprezentand:

- cheltuielile efectuate in baza contractului de comodat, atat pentru apartament cat si pentru autoturisme, considerand ca acestea sunt legale, in totalitatea lor si nu in cota de 50% stabilita de organul de inspectie fiscala;

- rame PVC, calorifere, frigider, medicamente, ochelarii, curatarea hainelor, centrala termica.

Totodata, contestatarul considera ca nu datoreaza majorarile de intarziere stabilite de organul de inspectie fiscala intrucat obligatiile fiscale stabilite prin deciziile de impunere anuale au fost achitate.

Contestatarul isi intemeiaza contestatia pe prevederile art.15 (2), art.16 (1), art.21 (1) si (2), art.34 (1), art.47, art.52 din Constitutia Romaniei, art.90, art.96 (4), art.100 (4), art.129 (4) din Codul fiscal, art.1561, art.1564 din Codul civil.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. ..., Administratia Finantelor Publice Sector ... a emis Decizia de impunere nr. ... privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala, prin care a stabilit in sarcina domnului X, obligatii de plata in suma totala de ... lei, reprezentand diferente de impozit pe venitul net anual stabilita

suplimentar in plus pentru perioada 2002 - 2006, in suma de ... lei si accesorii aferente in suma de ... lei.

III. Luand in considerare motivele invocate de contestatar, documentele existente la dosarul contestatiei, precum si actele normative in vigoare, se retin urmatoarele :

Domnul avocat X titularul Cabinetului individual de avocatura "X", cu sediul in str. ..., sector ..., Bucuresti, conform contractului de comodat incheiat la data de ..., isi exercita activitatea de avocatura in baza Deciziei nr.... emisa de Baroul Bucuresti.

3.1.1. Referitor la prescriptia dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale suplimentare pentru anul 2002 si invocarea de contestatar a reverificarii aceleasi perioade.

Cauza supusa solutionarii este pe de-o parte, daca la data comunicarii deciziei 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...., respectiv 07.04.2008, era prescris dreptul organului de inspectie fiscala de a stabili obligatii de plata aferente anului 2002, in conditiile in care prescriptia pentru anul 2002 incepe sa curga de la data expirarii termenului de depunere a declaratiei de venit global pe anul 2002, respectiv 15 mai 2003, iar pe de alta parte daca emierea, comunicarea si plata impozitului pe venit stabilit de organele fiscale pe baza declaratiilor de venit echivaleaza cu efectuarea unei inspectii fiscale.

In fapt, prin raportului de inspectie fiscala nr. ... a fost efectuata inspectia fiscala ce a avut ca obiect verificarea realitatii declaratiilor fiscale depuse de contribuabil pentru anii 2002 - 2006. Inspectia fiscala a fost efectuata in perioada 07.03.2008 – 28.03.2008 si a fost finalizata 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...., comunicata in data de 07.04.2008, fiind stabilite in sarcina contribuabilului diferente de impozit pe venit si accesorii aferente pentru perioada 2002 – 2006.

Prin contestatia formulata contestatorul invoca prescriptia dreptului organului fiscal de a stabili diferente de impozit pe venit pentru perioada 01.01.2002-06.03.2003, precum si faptul ca intreaga perioada supusa inspectiei a mai fost supusa unei alte verificari.

In drept, pentru anul 2002 referitor la prescriptia dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale, aplicabile spetei sunt prevederile art. 231 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata unde se precizeaza:

“Dispozitii privind termenele - Termenele în curs la data intrarii în vigoare a prezentului cod se calculeaza dupa normele legale în vigoare la data când au început sa curga.”

Astfel, la art. 21 din O.G. nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede ca:

“Dreptul organelor de control fiscal sau, dupa caz, al serviciilor de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale de a stabili diferente de impozite si majorari de întârziere pentru neplata în termen a acestora, precum si de a constata contraventii si a aplica amenzi si penalitati pentru faptele ale caror constatare si sanctionare sunt, potrivit legii, de competena organelor de control fiscal sau, dupa caz, a serviciilor de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, pentru o perioada impozabila, se prescrie dupa cum urmeaza:

a) în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declaratiei pentru perioada respectiva;

b) în termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plata a impozitului, în cazul în care legea nu prevede obligatia depunerii declaratiei;

c) în termen de 5 ani de la data comunicarii, catre contribuabil, a impozitului stabilit de organele fiscale sau, dupa caz, de serviciile de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale în conditiile prevazute de lege”.

Totodata, conform art.62 din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, asa cum a fost modificata si completata de Legea nr. 232/2003 pentru aprobarea O.G. nr. 36/2003 privind corelarea unor dispozitii din legislatia financiar-fiscala:

"Art. 62. - (1) Contribuabilii au obligatia sa completeze si sa depuna la organul fiscal competent o declaratie de venit global, precum si declaratii speciale, pâna la data de 15 mai a anului urmator celui de realizare a venitului."

Prin urmare, avand in vedere normele legale sus-citate rezulta ca inspectia fiscala se poate efectua in cadrul termenului de 5 ani de la data expirarii termenului de depunere a declaratiei fiscale, respectiv de la data comunicarii impozitului pe venit stabilit in baza declaratiei de venit, care reprezinta termenul general de prescriptie in materie fiscala.

In consecinta, pentru impozitul pe venit aferent anului fiscal 2002, ***prescriptia dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale a inceput sa curga la data de 15 mai 2003 si se împlineste la data de 15 mai 2008.***”

Motivatia adusa de contestatar potrivit careia *perioada anului 2002 - pana la 06.03.2003 este prescrisa, intrucat termenul expirase si conform O.G. nr.70/1997, avizarea pentru recontrol fiind datata 18.03.2008, nr...., data de la care se scad in urma*, nu are relevanta in solutionarea cauzei intrucat pentru creantele fiscale nascute inainte de data de 01.01.2004 sunt stabilite dispozitiile derogatorii expruse privind calculul termenelor de prescriptie in materie fiscala (art. 231 din Codul de procedura fiscala *“Termenele în curs la data intrarii în vigoare a prezentului cod se calculeaza dupa normele legale în vigoare la data când au început sa curga”*).

Intrucat, in cazul in speta, organul de inspectie fiscala a emis decizia de impunere nr. ... prin care a stabilit suplimentar o diferenta de impozit pe venitul net anual in suma de ... lei pentru anul 2002, in data de **31.03.2008**, fiind comunicata contribuabilului in data de **07.04.2008**, rezulta ca **dreptul organului fiscal de a stabili suplimentar diferenta de impozit pe venit net anual, nu era prescris la data cand i-a fost comunicata decizia de impunere contestata, contestatia petentului cu privire la inspectia fiscala pentru anul 2002 pe motiv de prescriptie fiind neintemeiata.**

Referitor la argumentul adus in sprijinul contestatiei cu privire la faptul ca perioada supusa inspectiei finalizata prin decizia de impunere care face obiectul prezentei contestatii a mai fost supusa altor verificari pe motiv de emitere a altor decizii de impunere se mentioneaza urmatoarele:

In materia impozitului pe venit dispozitiile legale cuprinse atat in O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, cat si Codul fiscal, stipuleaza obligatia contribuabililor de a depune declaratii fiscale, in baza carora organul fiscal emite decizii de impunere. Ulterior, organele de inspectie fiscala efectueaza in interiorul termenului de prescriptie ***verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale ale contribuabililor*** si stabilesc eventualele diferente fata de creanta fiscala declarata de acestia.

Prin referatul cuprinzand propunerile de solutionare a contestatiei organele de inspectie fiscala din cadrul AFP sector ... precizeaza: ***"Contribuabilul CIA X nu detine registrul unic de control si la dosarul fiscal nu exista un proces verbal de verificare (...). Pentru anul 2002 instiintarea de restituire ..., la care face referire contribuabilul se refera***

la verificarile efectuate de Serviciul Evidenta pe platitori persoane fizice in baza adresei nr.... a d-lui X, comunicand contribuabilului rezultatele verificarii prin adresa nr."

Avand in vedere cele prezentate nu poate fi retinuta afirmatia contestatarului cu privire la referificare, intrucat pe de o parte, obligatiile fiscale rezultate din acesta deciziile de impunere sunt stabilite in baza declaratiilor contribuabililor, **sub rezerva verificarii ulterioare**, organul fiscal avand posibilitatea de a modifica decizia de impunere ca urmare a efectuarii unei inspectii fiscale, pe baza concluziilor raportului de inspectie fiscala, iar pe de alta parte, organul de inspectie fiscala din cadrul AFP sector ... precizeaza ca **nu** a mai fost verificat pentru aceasta perioada contribuabilul CIA X, la dosarul fiscal neexistand un proces verbal de verificare.

In speta sunt incidente si dispozitiile art.90 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care stipuleaza urmatoarele:

"(1) Cuantumul obligatiilor fiscale se stabileste sub rezerva verificarii ulterioare.

(2) Decizia de impunere sub rezerva verificarii ulterioare poate fi desfiintata sau modificata, din initiativa organului fiscal sau la solicitarea contribuabilului, pe baza constatarilor organului fiscal competent.

(3) Rezerva verificarii ulterioare se anuleaza numai la împlinirea termenului de prescriptie sau ca urmare a inspectiei fiscale efectuate în cadrul termenului de prescriptie."

Totodata potrivit art.94 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

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

(2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

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

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

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

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

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

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

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

d) solicitarea de informatii de la terti;

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

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

(...)"

Fata de cele prezentate se retine ca domnul X confunda stabilirea obligatiilor fiscale in baza declaratiei de venit global cu stabilirea obligatiilor fiscale in urma inspectiei fiscale. Faptul ca pentru anii 2002, 2003, 2004, 2005 si 2006 au fost emise decizii de impunere de

plati anticipate si anuale, iar in urma inspectiei fiscale au fost stabilite diferente fata de creanta fiscala declarata, respectiv fata de decizia anterioara nu echivaleaza cu reverificarea.

Ca urmare, fiind inlaturate exceptiile invocate de contestatar, se va trece la solutionarea pe fond a cauzei.

3.1.2. Referitor la diferentele de impozit pe venit stabilite 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 perioada 2002 – 2006.

Cauza supusa solutionarii este daca AFP Sector ... a determinat corect in sarcina contribuabilului diferentele de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anii 2002 - 2006 si accesoriile aferente, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. ..., in conditiile in care argumentele si documentele prezentate in sustinerea cauzei nu sunt de natura sa modifice constatările organului de inspectie fiscala.

In fapt, Decizia de impunere nr. ... privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala a fost emisa de AFP Sector ..., in baza Raportului de inspectie fiscala nr. ..., prin care s-a verificat Cabinetul Individual de Avocatura “X”, pentru anii 2002 - 2006, organele de inspectie fiscala stabilind urmatoarele:

	2002	2003	2004	2005	2006
Venit brut declarat de contribuabil					
Venit brut stabilit de inspectia fiscala					
Cheltuieli deductibile declarate de contribuabil					
Cheltuieli deductibile stabilite de inspectia fiscala					
Cheltuieli nedeductibile stabilite de inspectia fiscala					
Venit net declarat de contribuabil					
Venit net stabilit de inspectia fiscala					

In baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata privind impozitul de venit si accesoriile aferente astfel:

Pentru anul 2002:

- ... lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus;
- ... lei - accesorii aferente;

Pentru anul 2003:

- ... lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus;
- ... lei - accesorii aferente;

Pentru anul 2004:

- ... lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus;
- ... lei - accesorii aferente;

Pentru anul 2005:

- ... lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus;
- ... lei - accesorii aferente;

Pentru anul 2006:

- ... lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus;
- ... lei - accesorii aferente.

Din totalul cheltuielilor nedeductibile stabilite de organul de inspectie fiscala pentru perioada 2002 - 2006, cheltuielile la care face referire contestatorul in cuprinsul contestatiei (*acesta nu cuantifica impozitul aferent cheltuielilor contestatesi nici cuantumul acestora*) sunt: cheltuielile efectuate in baza contractului de comodat, atat pentru apartament cat si pentru autoturisme, considerand ca acestea sunt legale, in totalitatea lor si nu in cota de 50% stabilita de organul de inspectie fiscala; cheltuielile cu ramele PVC, calorifere, frigider, medicamente, ochelarii, curatarea hainelor, centrala termica.

In drept, in conformitate cu dispozitiile art. 10 si art. 16 din O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, cu modificarile si completarile ulterioare si cu prevederile normelor metodologice de aplicare a acestor articole, aprobate prin HG nr. 54/2003:

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.

(2) Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta între venitul brut si cheltuielile aferente deductibile”.

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.”

Prevederi similare se regasesc si in Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2004 si in Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004:

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) **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 exercitiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;

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

d) **cheltuielile cu primele de asigurare să fie efectuate pentru:**

1. **active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;** (...)

(5) Următoarele cheltuieli **sunt deductibile limitat:**

a) cheltuielile de **sponsorizare** și mecenat efectuate conform legii, în limita unei cote de 5% din baza de calcul determinată conform alin. (6);

b) cheltuielile de **protocol**, în limita unei cote de 2% din baza de calcul determinată conform alin. (6); (...)

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

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

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

d) **cheltuielile cu primele de asigurare**, altele decât cele prevăzute la alin. (4) lit. d) și la alin. (5) lit. h). (...)"

Norme metodologice:

53. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezulta din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 49 alin. (4)-(7) din Codul fiscal.

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

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;

b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente;

c) să fie cuprinse în cheltuielile exercitiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

54. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

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

- cheltuielile cu lucrările executate și serviciile prestate de terți;

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

- chiria aferentă spațiului în care se desfășoară activitatea, cea aferentă utilajelor și altor instalații utilizate în desfășurarea activității, în baza unui contract de închiriere;

- dobânzile aferente creditelor bancare;

- dobânzile aferente împrumuturilor de la persoane fizice și juridice, utilizate în desfășurarea activității, pe baza contractului încheiat între părți, în limita nivelului dobânzii de referință a Băncii Naționale a României;

- cheltuielile cu comisioanele și cu alte servicii bancare;

- cheltuielile cu primele de asigurare care privesc imobilizările corporale și necorporale, inclusiv pentru stocurile deținute, precum și primele de asigurare pentru asigurarea de risc profesional potrivit legii

- cheltuielile cu primele de asigurare pentru bunurile din patrimoniul personal, când acestea reprezintă garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității independente a contribuabilului;

- cheltuielile poștale și taxele de telecomunicații;

- cheltuielile cu energia și apa;

- cheltuielile cu transportul de bunuri și de persoane;
- cheltuieli de natură salarială;
- cheltuielile cu impozitele, taxele, altele decât impozitul pe venit;
- *cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurările sociale, pentru constituirea Fondului pentru plata ajutorului de șomaj, pentru asigurările sociale de sănătate, pentru accidente de muncă și boli profesionale, precum și alte contribuții obligatorii pentru contribuabil și angajații acestuia*
- cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementările titlului II din Codul fiscal, după caz;
- valoarea rămasă neamortizată a bunurilor și drepturilor amortizabile înstrăinate, determinată prin deducerea din prețul de cumpărare a amortizării incluse pe costuri în cursul exploatării și limitată la nivelul venitului realizat din înstrăinare;
- cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentând chiria (rata de leasing) în cazul contractelor de leasing operațional, respectiv cheltuielile cu amortizarea și dobânzile pentru contractele de leasing financiar, stabilite în conformitate cu prevederile privind operațiunile de leasing și societățile de leasing;
- cheltuielile cu pregătirea profesională pentru contribuabili și salariații lor;
- cheltuielile ocazionate de participarea la congrese și alte întruniri cu caracter profesional;
- cheltuielile cu funcționarea și întreținerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii;
- cheltuieli reprezentând tichetele de masă acordate de angajator potrivit legii;
- cheltuielile de delegare, detașare și deplasare, cu excepția celor reprezentând indemnizația de delegare, detașare în altă localitate, în țară și în străinătate, care este deductibilă limitat;
- cheltuielile de reclamă și publicitate reprezintă cheltuielile efectuate pentru popularizarea numelui contribuabilului, produsului sau serviciului în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare când reclama și publicitatea se efectuează prin mijloace proprii. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri acordate cu scopul stimulării vânzărilor;
- alte cheltuieli efectuate pentru realizarea veniturilor.”

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

Din analiza motivatiilor contribuabilului si a documentelor existente la dosarul cauzei, cu privire la cheltuielile considerate de catre organul de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal, contestate de contribuabil, rezulta urmatoarele:

A - referitor la cheltuielile aferente contractului de comodat admise in urma inspectiei fiscale in cota de 1/2 din total.

- in baza contractului de comodat, din data de ... domnul X si doamna ... pun la dispozitia Cabinetului de Avocatura X, dreptul de folosinta a imobilului situat in Bucuresti, str., sector ..., precum si autoturismul ... si ... in vederea desfasurarii activitatii avocatura.

In contract se stipuleaza urmatoarele:

"2.Comodatul va folosi spatiul ziua pentru uzul cabinetului iar autoturismele ori de cate ori este nevoie pentru acelasi uz al cabinetului, obligandu-se sa le pastreze in stare de functionare si sa achite utilitatile acestora."

-organul de inspectie fiscala a stabilit ca din punct de vedere fiscal cheltuielile efectuate in baza contractului de comodat nu sunt deductibile integral si nu pot fi luate in calcul la stabilirea venitului impozabil **integral**, ci in cota de 50%, intrucat contribuabilul nu a precizat cu exactitate spatiul destinat desfasurarii activitatii, suprafata exacta cu destinatie de locuinta. In plus organul de inspectie fiscala mentioneaza ca a solicitat contribuabilului sa precizeze care este suprafata din apartament destinata activitatii cabinetului, iar acesta a raspuns "ziua 90% - 95% din apartament 3 camere".

In drept, incidente spetei sunt dispozitiile in materie de impozit pe venit si urmatoarele:

Pentru anii 2002 si 2003;

O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit art.10, alin.1, lit.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”.

precum si H.G. nr.54/2003 privind Normele metodologice pentru aplicarea O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, cu privire la aplicarea art.9 din ordonanta, potrivit carora:

“In vederea evaluarii cheltuielilor cu bunurile din patrimoniul personal cu folosinta mixta, pentru afacere si în scop personal, precum si a cheltuielilor cu bunurile din patrimoniul afacerii utilizate si în scop personal se vor avea în vedere regulile prevazute la pct. 7 din normele metodologice date în aplicarea art. 9 din ordonanta, iar cheltuielile deductibile se determina proportional cu:

- numarul de kilometri parcursi în interes de afacere;
- numarul de metri patrati folositi în interes de afacere;
- numarul de unitati de masura specifice, cum ar fi: kW/h, metri cubi, impulsuri telefonice si altele asemenea, utilizate în interes de afacere, în alte cazuri.”

Potrivit prevederilor pct.2 din normele de aplicare a art.16 din ordonanta, conditiile 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.

Aceleasi prevederi precizeaza care sunt cheltuielile deductibile, respectiv, aplicabile spetei:

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

Pentru anii 2004, 2005 si 2006;

Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal art.49, alin.4 si 5:

“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.

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;”

precum si prevederile H.G. nr.44/2004 privind normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, pct.54 cu privire la **cheltuielile deductibile**, între care se regasesc si:

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

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

În speta, se retine ca pe de o parte, folosinta apartamentului situat la adresa din aleea ..., sector ... a fost cedata CIA X în baza unui contract de comodat, iar la aceeași adresa se afla si domiciliul persoanei fizice X.

În aceste conditii, contribuabilul CIA X nu poate face dovada ca respectivele cheltuieli cu energia electrica, telefon fix, întreținere, cablu TV, gaze în perioada 2002-2006 sunt deductibile integral fiind în totalitate cheltuieli efectuate în interesul direct al activitatii sale.

Pe de alt parte, dispozitiile din legislatia în materie de impozit pe venit, mai sus citate prevad reguli precise pentru evaluarea cheltuielilor cu bunurile din patrimoniul personal, cu folosinta mixta, pentru afacere si în scop personal, în cazul de fata deductibilitatea acestora urmand a fi determinata proportional cu metri patrati utilizati în interes de afacere.

În conformitate cu dispozitiile art.52 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“Contribuabilul sau alta persoana împuternicita de acesta are obligatia de a furniza organului fiscal informatiile necesare pentru determinarea starii de fapt fiscale”

iar potrivit art.56 alin.(1),

“În vederea stabilirii starii de fapt fiscale, contribuabilul are obligatia sa puna la dispozitie organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri si orice alte înscrieri.”

Nu în ultimul rând, potrivit prevederilor art.213 alin.(4) *“Contestatorul (...) poate depune probe noi în sustinerea cauzei”* ori nici la dosarul contestatiei acesta nu a depus probe din care sa rezulte suprafata utilizata în interesul strict al afacerii sale, situatie în care cheltuielile cu energia electrica, telefon fix, întreținere, cablu TV, gaze, facturate la adresa sa de domiciliu, nu pot fi integral deductibile fiscal.

Potrivit mentiunii din nota explicativa data în cursul inspectiei fiscale, contestatarul a raspuns *“ziua 90% - 95% din apartamentului 3 camere”*, fara a demonstra ca toate cheltuielile aferente imobilului sunt aferente activitatii desfasurate atata timp cât în acelasi imobil isi are domiciliul stabil, imobilul în cauza fiind deci cu folosinta mixta.

Solicitarea organelor de inspectie fiscala a avut la baza faptul ca petentul a declarat ca a desfasurat activitatea de avocatura în imobilul situat în ..., sector ..., care constituie si locuinta de domiciliu, iar potrivit pct.54 din Normele metodologice date în aplicarea Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004 sunt cheltuieli deductibile *“cheltuielile cu functionarea si întreținerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de*

comodat, potrivit intelegerii din contract, pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii". Totodata, potrivit art.105 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata: **"1) inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere."**

Prin urmare, solicitarea de a da informatii cu privire la suprafata destinata activitatii de avocatura din locuinta de domiciliu a urmarit determinarea corecta a cheltuielilor deductibile fiscal prin departajarea cheltuielilor efectuate in scopul desfasurarii activitatii de avocatura, de cheltuielile efectuate in scop personal, fiind o solicitare legitima, necesara si proportionala cu obiectul urmarit, acela de aplicare corecta a legislatiei fiscale in materia impunerii veniturilor realizate de persoanele fizice din activitati independente.

In consecinta, in mod legal organul de inspectie fiscala a acordat deducerea acestor chetuieli in cota de 50% pentru partea aferenta utilizarii spatiului in scopul afacerii, atat pentru cheltuielile efectuate cu utilitatile (energie electrica, telefon fix, intretinere, cablu TV, gaze) cat si pentru mijloacele fixe achizitionate de CIA X si utilizate atat de cabinet cat si in interes personal, respectiv: rame PVC cu geam termopan, tamplarie PVC, centrala termica, frigider, calculand amortizarea fiscala in conformitate cu prevederile Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, art.3, 9, 11, 18.

Pentru argumentele expuse, urmeaza a se respinge ca neintemeiata legal contestatia formulata impotriva Deciziei 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...., intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr...., **cu privire la baza de impunere suplimentara, reprezentand contravaloarea cheltuielilor in cota de 1/2 efectuate cu utilitatile la spatiul ce face obiectul unui contract de comodat (energie electrica, telefon fix, intretinere, cablu TV, gaze), precum si contravaloarea cheltuielilor cu amenajarea sediului (rame PVC cu geam termopan, tamplarie PVC, centrala termica, frigider), in perioada 2002 -2006 si a impozitului pe venit aferent stabilit suplimentar.**

B - referitor la celelalte cheltuieli enumerate de contestator in cuprinsul contestatiei.

Prin contestatia formulata contestatorul enumera cu caracter general o serie de cheltuieli pe care le considera deductibile fiscal fara a preciza temeiul legal.

Astfel singura motivatie a contestatarului ca fiind efectuate in interesul afacerii si fiind aferente veniturilor realizate a cheltuielilor aferente achizitionarii de medicamente, ochelari, servicii de curatenie (nufarul) nu justifica deductibilitatea acestora.

Fata de cele prezentate organul de inspectie fiscala a stabilit legal si corect ca din punct de vedere fiscal cheltuielile nu sunt deductibile si nu pot fi luate in calcul la stabilirea venitului impozabil integral, intrucat **nu sunt efectuate in scopul realizarii venitului, unele dintre cheltuieli fiind pentru uzul personal sau al familiei si documentele justificative nu sunt intocmite conform prevederilor legale.**

Avand in vedere cele prezentate mai sus, reiese ca organul de inspectie fiscala a procedat corect la stabilirea cheltuielilor nedeductibile pentru anii 2002 - 2006, contestate de contribuabil, acesta datorand diferentele de impozit pe venit aferente anilor 2002- 2006.

In ceea ce priveste modul de calcul al majorarilor de intarziere aferente diferentelor de impozit pe venit stabilit suplimentar pentru anii 2002 - 2006, datorate de domnul X, dispozitiile art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, stipuleaza:

“(1) Majorarile de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna 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 întârziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.”

Totodata, conform dispozitiilor art. 67 alin. (1) din OG nr. 7/2001 privind impozitul pe venit:

”Diferentele de impozit ramase de achitat conform deciziei de impunere anuala, se platesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, perioada pentru care nu se calculeaza si nu se datoreaza majorari de întârziere.”

Potrivit prevederilor art. 84 alin. (6) din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

”Diferentele de impozit ramase de achitat conform deciziei de impunere anuala se platesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, perioada pentru care nu se calculeaza si nu se datoreaza sumele stabilite potrivit reglementarilor în materie, privind colectarea creantelor bugetare.”

Referitor la comunicarea deciziilor de impunere anuala initiale pentru anii 2002 - 2006, organul de inspectie fiscala a avut in vedere informatiile transmise de Serviciul de gestiune declaratii persoane fizice din cadrul AFP Sector ..., potrivit adresei nr. ...

Avand in vedere reglementarile legale sus-mentionate, precum si faptul ca prin contestatia formulata contribuabilul nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte ca organul fiscal a calculat eronat accesoriile aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual stabilite suplimentar in plus pentru anii 2002 - 2006 in baza Raportului de inspectie fiscala nr. ... si in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principale*, rezulta ca obligatiile de plata accesorii in suma de ... lei sunt legal calculate si datorate de domnul X.

Motivele invocate de contestator cu privire la faptul ca obligatiile de plata stabilite prin deciziile de impunere emise in baza declaratiilor de venit au fost achitate si in atare conditii nu se justifica calcularea accesoriilor (majorari de intarziere/penalitati de intarziere/dobanzi de intarziere) nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei intrucat asa cum s-a retinut anterior contestatarul face confuzie intre impunerea efectuata pe baza propriilor declaratii si cea efectuata in urma inspectiei fiscale. In ceea ce priveste aplicarea retroactiva a dispozitiilor legale se retine ca organul de inspectie a aplicat intocmai dispozitiile legale incidente fiecărei perioade supusa inspectiei fiscale, potrivit principiului de drept *“tempus regit actum”*. Referitor la accesoriilor, care in timp au avut diverse denumiri, respectiv majorari de intarziere, dobanzi de intarziere, penalitati de intarziere se precizeaza ca indiferent de modul in care s-au *“intitulat”*, scopul a fost acelasi, respectiv sanctionarea neachitarii la scadenta a obligatiilor fiscale, inclusiv a celor stabilite in urma inspectiei fiscale.

Prin urmare, fata de cele retinute in prezenta, contestatia formulata de domnul avocat X se va respinge ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 21 din O.G. nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.10, art.16, art.62, art.67 din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, asa cum a fost modificata si completata de Legea nr. 232/2003 pentru aprobarea O.G. nr. 36/2003 privind corelarea unor dispozitii din legislatia financiar-fiscala, H.G. nr.54/2003 privind Normele metodologice pentru aplicarea O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, art.48, art.84 din Legea nr.571/2003 privind

Codul fiscal, pct.53, 54 din H.G. nr.44/2004 privind normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, art.52, art.56, art.90, art.94, art.105, art.120, art.213, art.231 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata,

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de domnul X, impotriva Deciziei 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 AFP Sector ... a stabilit obligatii de plata in suma totala de ... lei, reprezentand diferente de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus pentru perioada 2002 - 2006, in suma de ... lei si accesorii aferente in suma de ... lei.

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