

**DECIZIA nr.406 din .2010 privind solutionarea**  
contestatiei formulata de Cabinetul de avocat "X",  
cu sediul in str. ., Bucuresti,  
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 sub nr. 62036/16.08.2010, de catre Administratia Finantelor Publice sector . cu privire la contestatia formulata de Cabinetul de avocat "X".

Obiectul contestatiei transmisa prin posta la data de **03.08.2010** si inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. . il constituie deciziile de impunere emise in baza raportului de inspectie fiscala nr. ., comunicate sub semnatura in data de **07.07.2010**, si anume:

- 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. .;
- decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. ..

Suma totala contestata este de **. lei**, din care:

- . lei impozit pe venit net anual stabilit in plus din totalul sumei de . lei;
- . lei majorari de intarziere aferente impozitului pe venit net anual contestat;
- . lei taxa pe valoarea adaugata din totalul sumei de . lei;
- . lei majorari de intarziere aferente TVA pentru anul 2008.

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 Cabinetul de avocat "X".

**I.** Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector . au efectuat inspectia fiscala generala la Cabinetul de avocat "X" pentru perioada 01.01.2006-31.12.2008 pentru impozitul pe venit si pentru perioada 01.08.2007-31.12.2008 pentru TVA.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr., iar in baza acestuia au fost emise deciziile de impunere nr. . si nr. ., prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare reprezentand impozit pe venit, taxa pe valoarea adaugata si accesoriile aferente.

**II.** Prin contestatia formulata Cabinetul de avocat "X" solicita anularea partiala a deciziilor de impunere nr. . si nr. ., invocand in sustinere urmatoarele motive:

- nu este de acord cu aprecierea organelor de control care au stabilit pentru anul 2008, impozitul in suma de **. lei** aferent cheltuielilor de amortizare auto Toyota Avensis pe perioada 01.03.2008-31.12.2008 considerate ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal, precum si TVA-ul aferent acestei cheltuieli in suma de **. lei**;
- aferent sumelor aratate au fost calculate penalitati de intarziere de la data scadenta pana la data de 30.06.2010;

- nu este de acord cu constatările organului de control care au apreciat ca începând cu data achiziționării celei de-a doua mașini, respectiv luna martie 2008, autoturismul Toyota Avensis nu poate fi considerat cheltuială deductibilă, nefiind o cheltuială făcută în interesul profesiei, întrucât titulara de cabinet de avocat nu a avut salariați care să justifice necesitatea achiziționării a două autoturisme. Contestatara menționează ca urmare a faptului că în luna februarie 2008 a rămas însărcinată, a colaborat pe perioada până la naștere cu colegul său, avocat Y, care a asigurat frecvent substituirea în dosarele aflate pe rolul instanțelor judecătorești, precum și cu privire la problemele "administrative" cerute de activitatea de avocatură.

Cu privire la substituire, contestatara precizează că a încheiat cu Cabinetul de avocatură al domnului Y un contract de comodat pentru perioada 01.03.2008-31.12.2008, având ca obiect autoturismul marca Toyota Avensis, contract depus la organele de control.

Față de cele prezentate, contestatara susține că amortizările aferente celor două autoturisme aflate în proprietatea cabinetului de avocatură sunt deductibile fiscal, atâta timp cât au fost folosite strict în interesul profesiei, iar folosința este bazată pe împrejurări de fapt și pe înscrisuri doveditoare.

**III.** Față de constatările organelor fiscale, susținerile contestatorului, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se retin următoarele:

Doamna X își exercită profesia de avocat în baza Deciziei nr. . bis din . în cadrul Cabinetului Individual de avocatură "X", având sediul în București, str. ..

### **3.1. Referitor la decizia de impunere nr. .**

*Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București, prin Serviciul soluționare contestații, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației formulată de Cabinetul de avocat "X", în condițiile în care, pe de-o parte, prin decizia de impunere contestată au fost stabilite în sarcina persoanei fizice X, și nu în sarcina Cabinetului de avocat, obligații de plată reprezentând impozit pe venit, iar, pe de altă parte, nu sunt respectate dispozițiile obligatorii ale art. 206 alin. (1) lit. e) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Cabinetul de avocat neavând calitatea de a introduce contestația în cauză.*

**In fapt**, prin raportul de inspecție fiscală nr. . organele de inspecție fiscală au verificat impozitul pe venit datorat de doamna X din exercitarea profesiei de avocat în cadrul Cabinetului de avocat "X", pe baza declarațiilor speciale depuse de Cabinetul de avocat pentru perioada 01.01.2006-31.12.2008.

În baza constatărilor din raport, a fost emisă decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asocieră nr. ., prin care s-au stabilit **contribuabilei X** următoarele obligații în contul impozitului pe venit:

- pentru anul 2007: diferențe de impozit pe venitul net anual în plus în suma de . lei și majorări de întârziere aferente în suma de . lei;

- pentru anul 2008: diferențe de impozit pe venitul net anual în plus în suma de . lei și majorări de întârziere aferente în suma de . lei.

Contestația a fost formulată de subscrisa Cabinetul de avocat "X", prin titular X, poartă stampila acesteia și vizează diferența de impozit pe venit stabilită pentru anul 2008 în suma

de . lei aferenta cheltuielilor cu amortizarea auto Toyoya Avensis in suma de . lei si majorarile de intarziere aferente in suma de . lei, stabilite prin decizia de impunere nr. ..

**In drept**, potrivit art. 205 si art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 205. - (1) **Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie** potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, in conditiile legii.

(2) Este indreptatit la contestatie **numai cel care considera ca a fost lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal** sau prin lipsa acestuia".

"Art. 206. - (1) Contestatia se formuleaza in 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 intemeiaza;

e) **semnatura contestatorului** sau a imputernicitului acestuia, precum si stampila in cazul persoanelor juridice. **Dovada calitatii de imputernicit al contestatorului**, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii".

De asemenea, in speta sunt incidente si prevederile art. 17 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora:

"Art. 17. - (1) **Subiecte ale raportului juridic fiscal sunt** statul, unitatile administrativ-teritoriale, **contribuabilul**, precum si alte persoane care dobandesc drepturi si obligatii in cadrul acestui raport.

(2) **Contribuabilul este orice persoana fizica** ori juridica sau orice alta entitate fara personalitate juridica **ce datoreaza impozite**, taxe, contributii si alte sume bugetului general consolidat, in conditiile legii".

In materia impozitului pe venit, calitatea de contribuabil o are persoana fizica rezidenta, conform prevederilor art. 39 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 39. - Urmatoarele **persoane datoreaza plata impozitului** conform prezentului titlu si sunt numite in continuare **contribuabili**:

- a) **persoanele fizice rezidente**".

Totodata, conform dispozitiilor art. 213 alin. (5) si art. 217 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 213. - (5) Organul de solutionare competent se va pronunta mai intai asupra exceptiilor de procedura si asupra celor de fond, iar cand se constata ca acestea sunt intemeiate, **nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei**."

"Art. 217. - (1) Daca organul de solutionare competent constata neindeplinirea unei conditii procedurale, **contestatia va fi respinsa fara a se proceda la analiza pe fond a cauzei**."

Avand in vedere cele precizate, se retine ca, in conditiile in care prin decizia de impunere nr. ce face obiectul contestatiei au fost stabilite in sarcina **persoanei fizice X** obligatii de plata reprezentand **impozite cu un caracter intuitu personae**, nu sunt respectate dispozitiile obligatorii ale art. 206 alin. (1) lit. e) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala,

republicata, cabinetul de avocatura neavand calitatea de a introduce contestatia formulata impotriva deciziei de impunere emisa de Administratia Finantelor Publice sector ..

Astfel ca, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii, nu se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei intrucat titularul obligatiilor fiscale stabilite prin decizia atacata este persoana fizica si nu cabinetul de avocatura, care este doar forma de desfasurare a activitatii economice autorizate pentru titularul cabinetului - persoana fizica.

Prin urmare, pentru capatul de cerere privind decizia de impunere nr. ., contestatia formulata de Cabinetul de avocat "X" urmeaza a fi respinsa ca fiind introdusa de o persoana lipsita de calitatea de a contesta.

### **3.2. Referitor la decizia de impunere nr. .**

*Cauza supusa solutionarii este daca organul de inspectie fiscala a stabilit in sarcina Cabinetului de avocat "X" taxa pe valoarea adaugata in suma de . lei si majorari de intarziere aferente, in conditiile in care argumentele si documentele depuse de aceasta in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.*

Perioada verificata in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata este 01.08.2007-31.12.2008.

**In fapt**, prin raportul de inspectie fiscala nr. . organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector . au constatat urmatoarele:

Pe perioada supusa inspectiei fiscale Cabinetul de avocat "X" nu a avut calitatea de angajator.

Incepand cu data de 01.08.2007, Cabinetului de avocat "X" i-a fost atribuit codul de inregistrare fiscala RO..

Pe perioada 01.08.2007-31.12.2008 organele de inspectie fiscala au constatat TVA nedeductibila in suma totala de . lei, care provine din:

1. In anul 2007 - . lei;

2. In anul 2008 - . lei:

- . lei - TVA aferenta achizitiilor efectuate pentru procurare blat, masa pentru infasat, tigaie, gratar, imbracaminte, nedeductibila intrucat achizitiile respective nu sunt efectuate in folosul operatiunilor sale taxabile, conform prevederilor art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

- . lei - TVA aferenta ratelor de leasing pentru autoturismul Toyota Avensis, nedeductibila intrucat achizitia respectiva nu este efectuata in folosul operatiunilor sale taxabile, conform prevederilor art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Cabinetul de avocat "X" detine in patrimoniu doua autoturisme:

- autoturismul marca Toyota Avensis procurat in baza contractului de leasing nr.;

- autoturismul marca Mazda procurat in baza contractului de leasing nr...

In baza constatarilor din raport a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. . prin care s-a stabilit in sarcina Cabinetului de avocat "X" o diferenta suplimentara de TVA de plata in suma de . lei si majorari de intarziere aferente in suma de . lei, calculate pana la data de 30.06.2010.

Prin contestatia formulata, Cabinetul de avocat "X" contesta **numai** TVA in suma de . lei si majorarile de intarziere aferente, pe motiv ca amortizarile aferente celor doua autoturisme aflate in proprietatea cabinetului de avocatura sunt deductibile fiscal, atata timp cat au fost folosite strict in interesul profesiei, iar folosinta este bazata pe imprejurari de fapt si pe inscrisuri doveditoare.

**In drept**, potrivit art. 128, art. 145 si art.146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si a pct.45 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004:

"**Art. 128.** - Sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plata urmatoarele operatiuni: [...]

(4) Preluarea de catre persoane impozabile a bunurilor achizitionate sau fabricate de catre acestea pentru a fi utilizate in scopuri care nu au legatura cu activitatea economica desfasurata sau pentru a fi puse la dispozitie altor persoane in mod gratuit constituie livrare de bunuri efectuata cu plata, daca taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusa total sau partial".

"**Art. 145.** - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, **dacă acestea sunt destinate utilizarii în folosul urmatoarelor operatiuni:**

**a) operatiuni taxabile."**

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

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

b) pentru taxa aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau, dar pentru care persoana impozabila este obligata la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) lit. b)-g):

1. sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevazute la art. 155<sup>1</sup> alin. (1); si

2. sa înregistreze taxa ca taxa colectata în decontul aferent perioadei fiscale în care ia nastere exigibilitatea taxei;

[...]

(2) Prin norme se vor preciza cazurile în care documentele sau obligatiile, altele decât cele prevazute la alin. (1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei."

*Norme metodologice:*

"**45.** (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa din momentul în care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica, cu conditia sa nu se depaseasca perioada prevazuta la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal. Intentia persoanei trebuie evaluata în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul ca aceasta începe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii acestei activitati economice. Deducerea se exercita prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxa prevazut la art. 156<sup>2</sup> din Codul fiscal, depus dupa înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie îndeplinite urmatoarele cerinte:

a) bunurile respective urmeaza a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabila trebuie sa detina o factura sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.

c) sa nu depaseasca perioada prevazuta la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal."

*Prin urmare, conform dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: **achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile** si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca bunurile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci **sa si demonstreze ca bunurile facturate sunt achizitionate in folosul operatiunii taxabile respective, simpla prezentare a unor documente neputand asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.***

*Ca atare, orice achizitie care nu este destinata in scopul activitatilor economice taxabile pe care le poate desfasura de o maniera independenta o persoana fizica ce exercita o profesie libera, ci foloseste uzului si interesului personal al persoanei fizice ca atare si al familiei sale, nu se poate bucura de deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei respective, **persoana interesata avand obligatia sa prezinte dovezi obiective din care sa rezulte ca bunurile sunt destinate exclusiv activitatilor sale economice.***

Cu alte cuvinte, taxa pe valoarea adaugata este deductibila numai in cazul bunurilor/serviciilor utilizate pentru realizarea de operatiuni taxabile, operatiuni care sa produca venit ce se constituie in baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adaugata.

In speta, din documentatia existenta la dosarul cauzei reiese ca in perioada 2006-2008 au fost achizitionate doua autoturisme, respectiv: autoturismul marca Toyota Avensis procurat in baza contractului de leasing nr.. si autoturismul marca Mazda procurat in baza contractului de leasing nr., desi nu a avut salariati/avocati colaboratori.

Asadar, Cabinetul de Avocat "X" are drept de deducere numai pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor livrate sau serviciilor prestate de o alta persoana impozabila, cu conditia ca acestea sa aiba legatura cu activitatea economica a cabinetului si sa fie "destinate utilizarii în folosul operatiunilor sale taxabile". De asemenea, contestatara are obligatia de a demonstra realitatea si utilitatea serviciilor/bunurilor achizitionate.

Prin urmare, se retine ca, Cabinetul de Avocat "X" **nu face dovada ca bunul pentru care nu s-a acordat deducerea a fost destinat si folosit exclusiv in folosul profesiei de avocat**, in conditiile in care la momentul achizitiei detinea deja bun cu functiune similara. De asemenea, contribuabilul nu demonstreaza cum a folosit in vederea realizarii activitatilor taxabile 2 autoturisme, in conditiile in care nu a prezentat nicio dovada concreta in acest sens, de natura sa justifice folosirea unui autoturism din cele achizitionate in perioada 2006-2008 in scopul exclusiv al activitatii de avocat.

Invocarea de catre contribuabila a faptului ca autoturismul pentru care nu a fost admisa la deducere TVA aferenta ratelor de leasing a fost folosit de domnul avocat y in baza contractului de comodat, pe motiv ca acesta i-a asigurat substituirea in dosarele aflate pe rolul

instanțelor judecătorești, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece în patrimoniul cabinetului mai există un autoturism pentru care a fost acordat dreptul de deducere, iar cabinetul nu avea salariați/avocați colaboratori care să justifice existența dreptului de deducere pentru mai multe autoturisme.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au respins la deducere taxa pe valoarea adăugată în suma de . lei aferentă ratelor de leasing pentru autoturismul Toyota Avensis și au stabilit corect pentru anul 2008 în sarcina Cabinetului de Avocat "X" prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asocieră nr., taxa pe valoarea adăugată de plată în suma de . lei.

Având în vedere cele mai sus prezentate, precum și principiul *accessorium sequitur principale*, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de Cabinetul de Avocat "X" împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asocieră nr. ., cu privire la taxa pe valoarea adăugată în suma de . lei și majorări de întârziere aferente . lei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 39, art. 128, art. 145 și art.146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.45 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, art. 17, art. 205, art. 206, art. 213 alin. (5) și art. 217 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată

#### **DECIDE:**

1. Respinge ca fiind introdusă de o persoană lipsită de calitate de a contesta, contestația formulată de Cabinetul de Avocat "X" împotriva deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asocieră nr. ., emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanelor Publice sector . pe numele persoanei fizice X pentru diferențe suplimentare de impozit pe venit în suma de . lei și majorări de întârziere în suma de . lei.

2. Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de Cabinetul de Avocat "X" împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asocieră nr. ., emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanelor Publice sector . pentru TVA în suma de . lei și majorări de întârziere în suma de . lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.