

respectiv recursul formulat de entitățile puse
decizia civilă nr. 799/18.03.2010

DOSAR NR. [REDACTAT]/3/CA/2009

ROMÂNIA
TRIBUNALUL BUCUREȘTI
SECȚIA A IX-A – CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL
SENTINȚA CIVILĂ NR.2492
ȘEDINȚA PUBLICĂ DIN DATA DE 26.06.2009

Tribunalul constituit din:

PREȘEDINTE: [REDACTAT]

GREFIER: [REDACTAT]

Pe rol se află pronunțarea asupra acțiunii în contencios administrativ formulată de către reclamantul [REDACTAT] în contradictoriu cu pârâții ADMINISTRAȚIA FINANTELOR PUBLICE SECTOR 1 BUCUREȘTI ȘI AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ – DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A MUNICIPIULUI BUCUREȘTI, având ca obiect anulare act administrativ.

Dezbaterile au avut loc în ședință publică din data de 12.06.2009, fiind consemnate în încheierea de ședință de la acea dată când instanța având nevoie de timp pentru a delibera, a amânat pronunțarea la data de 19.06.2009, și apoi la data de 26.06.2009, când a hotărât următoarele.

TRIBUNALUL

Deliberand, constata:

Prin **cererea** înregistrată pe rolul acestei instanțe sub nr. [REDACTAT]/3/2009, așa cum a fost modificată, reclamantul [REDACTAT], în contradictoriu cu paratele ADMINISTRAȚIA FINANTELOR PUBLICE SECTOR 1 (denumită, în continuare, parata 1) și DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A MUNICIPIULUI BUCUREȘTI (denumită, în continuare, parata 2), în temeiul art. 1 și urm. din Legea nr. 554/2004, a solicitat ca prin hotărârea ce se va pronunța să se dispună:

- 1) anularea în totalitate a deciziei de impunere nr. [REDACTAT]/29.09.2008 privind anul fiscal 2003;
- 2) anularea în totalitate a deciziei de impunere nr. [REDACTAT]/29.09.2008 privind anul fiscal 2004;
- 3) anularea în parte a deciziei de impunere nr. [REDACTAT]/29.09.2008 privind anul fiscal 2005;
- 4) anularea în parte a deciziei de impunere nr. [REDACTAT]/29.09.2008 privind anul fiscal 2006;
- 5) anularea în totalitate a deciziei nr. 38/29.01.2009 privind soluționarea contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere anterior menționate.

In motivarea cererii, reclamantul a invocat următoarele:

Conform avizului de inspectie fiscala nr. [REDACTAT]/26.05.2008 și ordinului de serviciu nr. [REDACTAT]/08.08.2008, s-a dispus controlul fiscal asupra înregistrărilor contabile ale Cabinetului Individual de Avocatură [REDACTAT] pentru perioada anilor fiscali 2003 -2006.

Conform raportului de inspectie fiscala nr. [REDACTAT]/29.09.2008, inspectia a constatat următoarele cheltuieli nedeductibile:

Pentru anul 2003:

- [REDACTAT] lei - abonament și convorbiri telefonice, reținând ca acestea nu au fost efectuate în interesul direct al activității. Cele reținute de inspectie sunt lipsite de vreun suport real, neexistând date care să ducă la o asemenea concluzie.

- [redacted] lei - tamplarie PVC, faianta, gresie si alte materiale de constructie, in legatura cu acestea retinandu-se ca lipsesc documente justificative, respectiv deviz, situatie de lucrari, proces verbal de receptie intocmit la finalizarea lucrarilor; de asemenea, ca in contractul de comodat incheiat pentru utilizarea spatiului nu sunt prevazute lucrari de amenajare si modernizare spatiu, astfel ca nici acestea, in aprecierea inspectiei, nu sunt efectuate in interesul direct al activitatii. Inspectia s-a pronuntat cu usurinta, netinand seama de faptul ca amenajarea unui cabinet de avocatura necesita crearea unui minimum de ambianta si dotare. Acest cabinet a luat fiinta in anul 2002, in anul 2003 fiind amejat ca atare, in anii urmatori nemairegasindu-se cheltuieli in legatura cu acesta. In vederea folosirii spatiului in interesul profesiei s-au facut unele lucrari de amenajare, absolut necesare, pe care le poate proba cu acte, acestea fiind efectuate de o firma specializata. Problema a fost ca inspectia a respins din start aceste deduceri, retinand ca in contractul de comodat nu au fost prevazute asemenea lucrari, astfel nemaipunandu-se problema documentelor justificative. In contractul de comodat (de altfel, absolut inutil si formal, nefiind impus de niciun act normativ), s-a prevazut, in mod explicit, ca apartamentul este predat Cabinetului de Avocatura [redacted] i ca, "pe intreaga perioada a comodatului, Cabinetul se obliga sa achite contravaloarea utilitatilor, sa faca lucrari de reparatii si intretinere, sa suporte toate cheltuielile in legatura cu apartamentul, in afara taxelor si impozitelor, ce raman in sarcina proprietarului", ceea ce insemna ca s-a avut de la inceput intentia amenajarii apartamentului in vederea adaptarii acestuia la activitatea cabinetului de avocatura. Cheltuielile sunt rezonabile, nu depasesc media pentru astfel de amenajari, astfel ca, in mod logic, ar trebui deduse din veniturile cabinetului. In mod gresit se retine in raportul de inspectie fiscala faptul ca aceste cheltuieli nu au fost efectuate in interesul direct al activitatii si nu corespund unor cheltuieli efective si sa fie justificate cu documente. Pe langa factura fiscala emisa de firma care a efectuat reparatiile, are intreaga documentatie cu privire la aceste amenajari. Cele retinute de organul de control cu privire la nedeductibilitatea acestor cheltuieli urmeaza o logica destul de complicata, respectiv faptul ca reparatiile facute raman in sarcina locatarului, ca si cum apartamentul in care isi desfasoara activitatea ar fi inchiriat de la o terta persoana. Or, e vorba despre un apartament proprietate personala pe care a inteles sa-l amenajeze in cabinet de avocatura, cheltuielile efectuate fiind in interesul acestuia. Surprinzatoare este usurinta cu care un organ al administratiei de stat face afirmatii lipsite de orice dovada, asa cum face parata 1 atunci cand afirma, fara echivoc, ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile intrucat locuieste in apartamentul organizat in cabinet de avocatura, fara a face vreo dovada in legatura cu aceasta sustinere.

- [redacted] lei - diverse consumabile achizitionate cu bon fiscal, cheltuieli efective pentru care, la data achizitiei, era suficienta aceasta dovada.

- [redacted] lei - obiecte de inventar de uz personal (hota, lada frigorifica, adaptor lada frigorifica), si despre acestea retinandu-se ca nu au fost efectuate in interesul profesiei. Aceste obiecte au intrat in dotarea cabinetului, in apartament existand un mic oficiu, deasupra aragazului fiind instalata hota in discutie; ea se gaseste in incinta cabinetului si nu este o dotare voluptuaria si exagerata. Cat despre lada frigorifica si adaptorul sau, este vorba de o mica lada de voiaj pe care o folosea la cabinet pentru racire apa, sucuri, de asemenea, o cheltuiala rezonabila.

- [redacted] lei - cheltuieli de protocol peste limita a 0,25% din venitul baza de calcul. Inspectia, dupa scoaterea unor insemnate cheltuieli din sumele deductibile calculate, nu recalculeaza cheltuielile de protocol, baza de calcul nemaifiind aceeasi.

- [redacted] lei - confectii, incaltaminte. De asemenea, se retine ca nici acestea nu au fost efectuate in interesul profesiei. Profesia de avocat obliga la o anumita tinuta, cel putin decenta. Oricum, suma propusa pentru deducere nu depaseste valoarea unui costum de haine, astfel ca e mai mult decat rezonabila.

Pentru anul 2004:

- [redacted] - confectii, incaltaminte. Si acestea sunt cheltuieli la care avocatul este obligat de profesie, aceasta, prin natura sa, presupunand un anume protocol.

- [redacted] - autoturism achizitionat in decembrie 2004, inspectia retinand ca nu au fost respectate normele cu privire la amortizarea fiscala. Problema acestei cheltuieli certe, efectuate in interesul profesiei, este ca, desi este vorba despre un autoturism vechi, cumparat la mana a doua, inspectia considera ca acesta trebuia amortizat integral, in patru ani, ca un autoturism nou, desi prevederile legale in materie prevad contrariul (H.G. nr. 2139/2004 - "in cazul mijloacelor fixe achizitionate cu durata normala de utilizare neconsumata pentru care se cunosc datele de identificare (data punerii in functiune, durata normala de utilizare ramasa) recuperarea valorii de intrare se face pe durata normala de functionare ramasa"). Organului de control i-au fost prezentate copii ale actelor de provenienta din care reiese clar anul fabricatiei, asa ca orice trimitere la o eventuala expertiza facuta de un independent este inutila.

- [redacted] lei - obiecte de inventar de uz personal (aparat foto, incalzitor dus, ceas de mana), nici acestea nefiind, in aprecierea inspectiei, deductibile din venitul realizat. Unui cabinet de avocatura ii este necesar un aparat foto sau un ceas de mana, desi acestea, sigur, pot fi folosite si in interes personal.

- [redacted] lei - diverse consumabile, despre care se retine ca nici acestea nu au fost achizitionate in interesul activitatii, desi acestea nu sunt identificate.

- [redacted] lei - avans materiale - lipsa factura. Sigur a fost o cheltuiala efectuata, insa, din neglijenta, nu se mai gaseste factura, astfel ca cele constate de inspectie raman valabile.

- [redacted] lei - protocol depasit. Cheltuielile de protocol nu s-au recalculat dupa modificarea bazei de calcul.

Pentru anul 2005:

- [redacted] lei - confectii, incaltaminte, de asemenea, retinandu-se ca acestea nu sunt in interesul profesiei, desi, asa cum a aratat, sunt cheltuieli ce sunt in stransa legatura cu profesia.

- [redacted] lei - combustibil auto, retinandu-se ca nu au fost intocmite foi de parcurs, nefiind respectate prevederile pct. 15 din O.M.F. nr. 1040/2004. Textul invocat nu obliga persoana fizica autorizata sa intocmeasca astfel de documente; prin urmare, acestea sunt cheltuieli deductibile, efectuate in interesul profesiei.

- [redacted] lei - abonament si convorbiri telefonice, cheltuiala efectuata in nume personal. Nu se precizeaza cum anume a ajuns inspectia la o asemenea concluzie.

Pentru anul 2006:

- [redacted] lei cheltuieli nedeductibile reprezentand, ca in situatiile de mai sus, cheltuieli ce pot fi considerate in interesul profesiei, desi pot fi folosite si in interes personal.

Deciziile aferente anilor 2005 si 2006 sunt contestate intrucat acestea urmeaza a fi modificate corespunzator celor ce se vor stabili cu privire la cotele de amortizare si cu privire la cheltuielile de protocol.

In data de 30.10.2008, a depus la sediul paratei 1 plangerea prealabila prevazuta de art. 7 din Legea nr. 554/2004, parata neraspunzand acesteia. In schimb, conform prevederilor Codului de Procedura Fiscala, plangerea sa a fost transmisa paratei 2.

Prin decizia nr. 38/29.01.2009, parata 2 a respins ca neintemeiata contestatia, motivand, in principal, ca nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care si-a intemeiat contestatia.

O asemenea abordare este absolut nelegala si netemeinica, organul caruia s-a adresat cerandu-i sa produca dovezi in legatura cu legalitatea unor cheltuieli, fara a observa ca, de fapt, problema este a organului de control care a decis ca anumite cheltuieli sunt nedeductibile, fara vreo motivare.

In realitate, lucrurile nu sunt atat de complicate pe cat incearca sa le prezinte parata 2 in cuprinsul actului administrativ atacat, intrucat principala prevedere legala in legatura cu

deductibilitatea cheltuiilor este cea care reglementeaza ca sunt deductibile acele cheltuieli care sunt efectuate in interesul profesiei. Neexistand vreun text de lege care sa faca precizari suplimentare in legatura cu aceasta reglementare, urmeaza ca deductibilitatea sa fie apreciata ca fiind in interesul profesiei de catre persoana fizica autorizata. Ceea ce inseamna ca, in aceasta materie, ramane o mare marja de subiectivitate care, evident, poate fi corectata de organul de control fiscal.

Insa, ceea ce este foarte important, este ca organul de control fiscal, dupa ce constata nedeductibilitatea unor cheltuieli, sa motiveze aceasta decizie, ceea ce, in cauza, nu a facut. Inseamna ca deciziile sunt luate intr-o apreciere strict subiectiva, fara ca in spatele acestora sa existe vreo dovada sau vreun indiciu ca aceste cheltuieli nu au fost efectuate in interesul profesiei.

In decizia atacata se mai sustine ca unele documente justificative nu au fost facute pe numele cabinetului de avocatura, ci pe numele persoanei fizice, respectiv Ion Virgil, ceea ce, in aprecierea organului de control ar face ca acestea sa nu fie efectuate in interesul profesiei. O abordare, de asemenea, gresita, intrucat nu intereseaza cine a cumparat, ci daca bunul cumparat a intrat in dotarea cabinetului de avocatura si-i era necesar. De asemenea, organul de control uita ca, de fapt, cabinetul de avocatura nu este o persoana (fizica sau juridica) si nu poate efectua cheltuieli in nume propriu, nefiind titular de drepturi si obligatii. In fata organului de control raspunde persoana fizica autorizata Ion Virgil, pentru cheltuielile sale in legatura cu organizarea cabinetului de avocatura.

In dovedirea cererii, reclamantul a depus inscrisuri.

In aparare, conform prevederilor art. 115 si urm. c.proc.civ., parata 1 a depus intampinare prin care a solicitat respingerea cererii ca neintemeiata, pentru urmatoarele motive:

Inspectia fiscala vizandu-l pe reclamant s-a desfasurat in perioada 01 ianuarie - 31 decembrie 2006.

La capitolul privind impozitul pe venit aferent anului fiscal 2003, s-a constatat o diferenta de venit ca urmare a inspectiei fiscale de [redacted] de lei, la nivelul anului 2004 o diferenta de [redacted] de lei, la nivelul anului 2005, o diferenta de venit net in favoarea contribuabilului de [redacted] de lei, iar la nivelul anului 2006 o diferenta de venit net in favoarea contribuabilului de [redacted] de lei.

Sumele constatate ca diferenta de impozit au rezultat ca urmare a nerespectarii legislatiei fiscale privind nivelul maxim al cheltuielilor deductibile fiscal.

Imobilul la care reclamantul a facut investitii pentru modernizarea acestuia este, totodata, folosit de reclamant si ca locuinta. Astfel, a investit sume importante de bani in cursul anului 2003 pentru montarea tamplariei termopan PVC, faianta, gresie, alte materiale de constructii, iar in contractul de comodat incheiat pentru utilizarea spatiului de catre Cabinetul individual de avocatura [redacted] nu au fost prevazute lucrari de amenajare si modernizare a aceluia imobil si nu au fost respectate prevederile pct. 2 din H.G. nr. 54/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 7/2001 privind impozitului pe venit, in vigoare la data efectuarii investitiilor.

In textul de lege invocat se prevede: "conditiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt: a) sa fie efectuate in interesul direct al activitatii; b) sa corespunda unor cheltuieli efective si sa fie justificate cu documente.

De asemenea, tot in cursul anului 2003, reclamantul a investit si in diferite obiecte de uz casnic precum: hota, lada frigorifica, adaptor lada frigorifica, care nu au respectat prevederile legale sus indicate.

A fost depasit si plafonul privind cheltuielile de protocol, peste limita a 0,25% din venitul de baza de calcul, cand nu au fost respectate prevederile art. 16, pct. 4, lit. d) din O.G. nr. 7/2001, precum si alte cheltuieli nedeductibile fiscal si care sunt indicate in decizia de impunere privind impozitul pe venitul stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru anul 2003.

In cursul anului 2004, reclamantul a efectuat cheltuieli nedeductibile fiscal, precum aparat foto digital, incalzitor dus, ceas de mana.

Or, prevederile art. 49 pct. 7 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, stabilesc ca nu sunt deductibile fiscal sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale.

Totodata, a depasit pragul maxim admis de lege pentru cheltuielile de protocol, precum si cheltuieli la care nu a putut prezenta documente justificative.

Sintetizand, debitele pe care reclamantul este tinut a le achita provin din derularea activitatii acestuia din anii 2003 si 2004, perioada in care nu a respectat prevederile legislatiei fiscale privitoare la deductibilitatea cheltuielilor.

In drept, parata a invocat dispozitiile Legii nr. 554/2004, O.G. nr. 7/2001, H.G. nr. 54/2002, Legea nr. 571/2003, O.G. nr. 92/2003, O.M.F. nr. 903/2000.

In dovedirea cererii, parata a depus inscrisuri.

Parata 2 nu a depus intampinare.

In conditiile art. 13 alin. 1 din Legea nr. 554/2004, parata a depus la dosarul cauzei intreaga documentatie care a stat la baza emiterii deciziilor atacate.

Analizand actele si lucrarile cauzei, **instanta retine urmatoarele:**

I. In fapt

1. Reclamantul exercita profesia de avocat in cadrul Cabinetului Individual de Avocatura [redacted] potrivit Deciziei Baroului Bucuresti nr. [redacted]/09.05.2002, incepand cu data de 01.05.2002.

2. La data de 01.06.2002, ca efect al unui contract de comodat incheiat in conditiile art. 1560 si urm. c.civ., reclamantul, in calitate de comodant, a transmis comodatarului Cabinetul Individual de Avocatura [redacted] pe o perioada de trei ani, folosinta gratuita a apartamentului situat in [redacted] in scopul realizarii obiectului de activitate declarat de comodatar, ca persoana fizica autorizata.

3. Prin contractul mentionat, comodatarul s-a obligat ca, pe intreaga perioada a comodatului, sa faca lucrari de reparatii si intretinere si sa suporte toate cheltuielile in legatura cu apartamentul, in afara taxelor si impozitelor, care au ramas in sarcina comodantului.

4. In luna decembrie a anului 2004, Cabinetul Individual de Avocatura [redacted] a achizitionat un autoturism marca [redacted] model [redacted] avand numarul de identificare [redacted], fabricat in anul 2000, la pretul [redacted] de lei vechi.

5. La data de 29.09.2008, reclamantul a fost supus unei inspectii fiscale efectuate de Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice din cadrul paratei 1. Controlul fiscal a vizat perioada 01.01.2003 - 31.12.2006, iar rezultatele acestuia au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. [redacted]/29.09.2001.

6. Potrivit raportului mentionat, in urma controlului efectuat au fost stabilite urmatoarele cheltuieli nedeductibile:

a) Pentru anul 2003:

- [redacted] lei vechi - abonament si convorbiri telefonice - cheltuieli efectuate in nume personal - nu au fost respectate prevederile pct. 2 din H.G. 54/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit.

- [redacted] lei vechi - tamplarie PVC, faianta, gresie, si alte materiale de constructie, lipsa documente justificative, respectiv deviz, situatie lucrari, proces verbal de receptie intocmit la finalizarea lucrarilor. In contractul de comodat incheiat pentru utilizarea spatiului de catre Cabinetul Individual de Avocatura "[redacted]" nu sunt prevazute lucrari de amenajare si modernizare spatiu. Nu au fost respectate prevederile pct. 2 din H.G. 54/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 7/2001.

- [redacted] lei vechi - diverse consumabile achizitionate cu bon fiscal. Nu au fost respectate prevederile art. 1 si 2 alin. 1 din O.M.F. nr. 903/2000 si pct. 2, art. 16 din O.G. nr. 7/2001.

- [redacted] lei vechi - obiecte inventar de uz personal (hota, lada frigorifica, adaptor lada frigorifica). Nu au fost respectate prevederile pct. 2 din H.G. nr. 54/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 7/2001.

- [redacted] lei vechi - cheltuieli protocol peste limita a 0,25% din venitul baza de calcul. Nu au fost respectate prevederile art. 16 pct. 4, lit. d) din O.G. nr. 7/2001.

- [redacted] lei vechi - confectii, incaltaminte. Nu au fost respectate prevederile pct. 2 din H.G. nr. 54/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit.

b) Pentru anul 2004:

- [redacted] lei vechi - confectii, incaltaminte. Conform art. 49 pct. 7 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, "nu sunt cheltuieli deductibile sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uz personal sau al familiei sale".

- [redacted] lei vechi - autoturism Opel achizitionat in decembrie 2004. Nu au fost respectate prevederile pct. 1, 6 si 11 ale art. 24 din Legea nr. 571/2003 in ceea ce priveste amortizarea fiscala.

- [redacted] lei vechi - obiecte inventar de uz personal (aparat foto digital, incalzitor dus, ceas de mana), nedeductibile conform art. 49 pct. 7 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

- [redacted] lei vechi - diverse consumabile achizitionate. Nu au fost respectate prevederile O.M.F.P. nr. 1040/2004, ale art. 49 pct. 7 lit. a) din Legea nr. 571/2003 si ale art. 49 alin. 4 din H.G. 44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003.

- [redacted] lei vechi - avans materiale - lipsa factura. Conform art. 49 alin. 4 din Legea nr. 571/2003 si art. 49 din H.G. nr. 44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003, "conditiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt: [...] b) sa corespunda unor cheltuieli efective si sa fie justificate cu documente."

- [redacted] lei vechi - protocol depasit. Conform art. 49 alin. 5 lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal "cheltuielile de protocol sunt deductibile in limita unei cote de 2% din baza de calcul".

c) Pentru anul 2005:

- [redacted] lei - confectii, incaltaminte. Conform art. 48 pct. 7 lit. a) din Legea nr. 571/2003, "nu sunt cheltuieli deductibile sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uz personal sau al familiei sale".

- [redacted] lei - combustibil auto. Nu au fost intocmite foi de parcurs, nefiind respectate prevederile pct. 14 si 15 din O.M.F. nr. 1040/2004 coroborat cu art. art. 48 alin. 4 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal potrivit carora "conditiile generale pe care trebuie sa le

indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt: a) sa fie efectuate in interesul direct al activitatii”.

- [redacted] lei - abonament si convorbiri telefonice, cheltuiala efectuata in nume personal. Nu au fost respectate prevederile conform art. 48 alin. 4 lit. a) din Legea nr. 571/2003.

- [redacted] lei reprezentand amortizare autoturism Opel achizitionat in decembrie 2004, cu valoarea de intrare de 28.000 lei.

d) Pentru anul 2006:

- [redacted] lei, din care [redacted] lei - medicamente, cosmetice de uz personal, [redacted] lei - confectii, incaltaminte de uz personal, [redacted] lei - produse alimentare, [redacted] lei - telefon, abonament si convorbiri telefonice, [redacted] lei - obiecte inventar de uz personal (ceas dama, ochelari, tensiometru, termometru, tuner TV). Nu au fost respectate prevederile art. 48 alin. 4 lit. a), respectiv art. 48 pct. 7 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

- [redacted] lei reprezentand amortizare autoturism [redacted] achizitionat in decembrie 2004, cu valoarea de intrare de [redacted] lei.

7. In baza raportului de inspectie fiscala, prin deciziile de impunere nr. [redacted] 29.09.2008 si nr. [redacted] /29.09.2008, parata 1 a stabilit suplimentar in plus, pentru anii 2003 si 2004, o diferenta de impozit pe venitul net anual in suma de [redacted] lei, iar prin deciziile de impunere nr. [redacted] /29.09.2008 si nr. [redacted] 29.09.2008, a stabilit suplimentar in minus, pentru anii 2005 si 2006, o diferenta de impozit pe venitul net anual in suma de [redacted] lei.

8. Pentru motive similare celor expuse in cuprinsul cererii de chemare in judecata, conform prevederilor art. 205 si urm. c.proc.fisc., reclamantul a contestat deciziile de impunere anterior mentionate.

9. Prin decizia nr. 38/29.01.2009, parata 2 respins ca nemotivata contestatia impotriva deciziei de impunere nr. [redacted] 29.09.2008, pentru urmatoarele motive:

- Contestatorul nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care si-a intemeiat contestatia.

- In conformitate cu prevederile art. 206 alin. 1 lit. c) c.proc.fisc., contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde motivele de fapt si de drept, iar potrivit pct. 2.4 si 2.5 din Instructiunile pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, “Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv; in exercitarea rolului activ, organul de solutionare va solicita contestatorului, pe baza de scrisoare recomandata cu confirmare de primire, prezentarea, in termen de cinci zile de la data comunicarii acesteia, a motivelor de fapt si de drept, sub sanctiunea respingerii contestatiei ca nemotivata.”

- Organul de solutionare a contestatiei a solicitat contestatorului, prin adresa nr. [redacted] /10.11.2008, confirmata de primire in data de 15.11.2008, sa se conformeze prevederilor legale.

- Prin adresa inregistrata sub nr. [redacted] /21.11.2008, contestatorul nu a facut nicio mentiune in ceea ce priveste motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia formulata pentru acest capat de cerere, precizand ca nu contesta cele retinute de inspectie.

- Contrar acestei precizari, prin adresa inregistrata sub nr. [redacted] 12.12.2008, a subliniat faptul ca isi mentine contestatia formulata impotriva deciziei de impunere nr. [redacted] /29.09.2008.

- Prin urmare, nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept, care sunt elemente obligatorii si expres prevazute de art. 206 alin. (1) lit. c) din Codul de procedura fiscala.

10. Tot prin decizia nr. 38/29.01.2009, parata 2 a respins ca neintemeiate contestatiile formulate de reclamant impotriva deciziilor de impunere nr. [redacted] /29.09.2008, nr.

██████████/29.09.2008 si nr. ██████████ 29.09.2008 emise de parata 1, pentru urmatoarele considerente:

a) Referitor la cheltuielile reprezentand abonament si convorbiri telefonice in suma de ██████████ lei, pentru anul 2003, respectiv de ██████████ lei, pentru anul 2005:

- Conform dispozitiilor pct. 13, 14 si 15 din O.M.F.P. nr. 58/2003, respectiv ale pct. 13, 14 si 15 din O.M.F.P. nr. 1040/2004, orice operatiune patrimoniala se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un in scris care sta la baza inregistrarilor in evidenta contabila, dobandind astfel calitatea de document justificativ. Pentru a justifica efectuarea cheltuielilor, contribuabilul are obligatia de a prezenta documente intocmite potrivit prevederilor legale in vigoare.

- Pentru a dobandi calitatea de documente justificative, inscrisurile care stau la baza inregistrarilor in evidenta contabila trebuie sa cuprinda obligatoriu elementele principale prevazute in structura formularelor mentionate in normele metodologice mentionate mai sus si sa furnizeze toate informatiile prevazute in normele legale in vigoare. Obligativitatea detinerii unor documente justificative corect si complet intocmite este cu atat mai mult evidenta cu cat este vorba de sume ori bunuri/servicii care se folosesc in mod curent pentru uzul personal al contribuabililor persoane fizice.

- Documentele justificative puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala reprezentand abonament si convorbiri telefonice in suma de ██████████ lei, pentru anul 2003, si ██████████ lei, pentru anul 2005, au fost emise pe numele persoanei fizice ██████████, si nu pe numele persoanei fizice autorizate (cabinet individual de avocat).

- Faptul ca documentele justificative prezentate organului de inspectie fiscala sunt intocmite pe numele persoanei fizice si nu pe numele persoanei fizice autorizate, intareste ideea ca aceste cheltuieli sunt efectuate in interes personal si privesc servicii care sunt folosite pentru uzul personal al contribuabilului persoana fizica.

- Mai mult, legiuitorul a prevazut, in mod expres si limitativ, modalitatea de desfasurare a activitatii de avocat, cabinetul individual fiind una dintre formele de exercitare a profesiei, astfel ca nu orice persoana fizica poate desfasura acesta profesie si nu in orice conditii. Deci, reclamantul poate exercita profesia de avocat pentru care a fost autorizat potrivit legii numai daca este organizat intr-una din formele legale, veniturile fiind obtinute urmare existentei cabinetului individual. Prin urmare, si cheltuielile aferente realizarii acestor venituri au fost efectuate de contribuabil tot ca urmare a exercitarii profesiei sub forma cabinetului individual.

- Documentele justificative trebuie sa contina precizarea expresa a formei de organizare sub care se desfasoara activitatea de avocat tocmai pentru a se identifica corect cumparatorul, care poate fi atat domnul ██████████, in calitate de persoana fizica, care poate achizitiona bunuri si servicii pentru uzul sau personal, cat si domnul ██████████, in calitate de persoana fizica autorizata, care poate achizitiona bunuri si servicii in scopul exercitarii profesiei de avocat.

- Inclusiv in Statul profesiei de avocat (art. 180) se stipuleaza, in mod expres, faptul ca, in cazul cabinetelor individuale, denumirea acestora cuprinde numele avocatului titular urmat de sintagma "cabinet de avocat", aceasta denumire utilizandu-se in toate actele profesionale.

- Rezulta ca, in mod corect, organul de inspectie fiscala a considerat ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal abonamentul si convorbirile telefonice intrucat documentele sunt emise pe numele persoanei fizice ██████████ si nu pe numele persoanei fizice autorizate (cabinet individual), astfel ca nu pot dobandi calitatea de document justificativ.

b) Referitor la cheltuielile reprezentand diverse consumabile in suma de ██████████ de lei, pentru anul 2003, si ██████████ de lei, pentru anul 2004:

- Potrivit prevederilor pct. 13, 14 si 15 din O.M.F.P. nr. 58/2003, respectiv pct. 13, 14 si 15 din O.M.F.P. nr. 1040/2004, in situatia in care documentele nu furnizeaza toate informatiile prevazute de reglementarile legale, nu pot dobandi calitatea de document justificativ in baza caruia sa se realizeze inregistrările in evidenta contabila in partida simpla.

- In vederea justificarii platilor privind achizitionarea diverselor consumabile, contribuabilul a prezentat organului de inspectie fiscala o serie de bonuri fiscale.

- Rezulta ca, pentru a putea fi inregistrate in contabilitate, pana la data de 31.12.2005 (data la care prevederile art. 2 din O.M.E.F. nr. 903/2000 s-au modificat prin O.M.F.P. nr. 1714/2005), bonurile fiscale trebuie sa cuprinda, in mod obligatoriu, denumirea si adresa cumparatorului, respectiv codul numeric personal pentru contribuabilii impusi in baza O.G. nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, respectiv O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit si Codul fiscal, si stampila unitatii.

- Prin urmare, nu este suficienta existenta unui simplu bon fiscal pentru a justifica o cheltuiala efectuata de o persoana fizica autorizata, asa cum eronat sustine contribuabilul in contestatia formulata, ci trebuie ca acest document sa cuprinda o serie de informatii referitoare la cumparator.

- Potrivit dispozitiilor O.G. nr. 7/2001 si ale Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada supusa impunerii, pentru a putea fi deduse, cheltuielile aferente veniturilor trebuie sa indeplineasca cumulativ o serie de conditii, inclusiv aceea de a fi justificate prin documente intocmite potrivit prevederilor legale, astfel ca nu este suficient numai ca respectivele cheltuieli sa fie efectuate in vederea desfasurarii activitatii, daca restul conditiilor generate nu sunt indeplinite.

- Rezulta ca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod corect faptul ca sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile privind achizitionarea diverselor consumabile.

c) Referitor la cheltuielile reprezentand obiecte de inventar (hota, lada frigorifica, adaptor lada frigorifica), in suma de [redacted] lei, confectii si incaltaminte, in suma de [redacted] lei, pentru anul 2003, confectii si incaltaminte, in suma de [redacted] lei, obiecte de inventar (aparat foto, incalzitor dus, ceas de mana), in suma de [redacted] lei, pentru anul 2004, confectii si incaltaminte, in suma de [redacted] lei, si combustibil auto, in suma de [redacted] lei, pentru anul 2005:

- In cazul persoanelor fizice care obtin venituri din activitati independente, sunt deductibile numai acele cheltuieli care sunt efectuate in interesul direct al activitatii impozabile, nefiind permisa deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului si al familiei sale.

- Cu privire la cheltuielile efectuate pentru achizitionarea unor obiecte vestimentare, din raportul de inspectie fiscala rezulta ca acestea nu se refera, in fapt, la achizitionarea de catre contribuabil a recuzitei juridice.

- De altfel, contestatarul nu a facut dovada ca acestea reprezinta cheltuieli cu achizitionarea unor obiecte vestimentare specifice profesiei de avocat (de ex. roba), acesta considerand, in mod discriminatoriu fata de alte categorii de contribuabili, platitori de impozit pe venit, ca in cazul desfasurarii profesiei de avocat, "care obliga la o anumita tinuta", achizitionarea oricaror obiecte vestimentare reprezinta cheltuieli deductibile fiscal, contribuind in mod direct la obtinerea veniturilor.

- Cheltuielile efectuate pentru achizitionarea unor obiecte de inventar (hota, lada frigorifica, adaptor lada frigorifica, aparat foto, incalzitor dus, ceas de mana) nu reprezinta cheltuieli indispensabile, fara de care contribuabilul nu poate profesa. Mai mult, acestea nu sunt efectuate in interesul direct al activitatii, neavand nicio legatura cu obiectul profesiei de avocat, si nu contribuie in mod direct la realizarea veniturilor.

- De altfel, prin contestatia formulata, insusi contribuabilul constata ca aparatul foto, incalzitorul dus si ceasul de mana pot fi folosite si in interes personal.

- Cu toate acestea, solicita acordarea deductibilitatii cheltuielilor respective, in conditiile in care singurul argument adus in sustinerea acestui capat de cerere este ca sunt niste cheltuieli rezonabile.

- In ceea ce priveste cheltuielile cu combustibilul auto, desi, in raportul de inspectie fiscala, organul de control a constatat numai faptul ca nu au fost intocmite foi de parcurs, contribuabilul avea posibilitatea, in temeiul art. 213 alin. 4 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, de a depune in sustinerea contestatiei sale documente noi, neavute in vedere de organul de inspectie, cu ocazia verificarii.

- Rezulta ca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod corect faptul ca sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile analizate intrucat acestea nu sunt realizate in interesul direct al activitatii.

d) Referitor la cheltuielile reprezentand autoturism [redacted] in suma de [redacted] lei, pentru anul 2004:

- Avand in vedere prevederile art. 24 alin. 1, 5, 6 si 11 lit. f) din Legea nr. 571/2003 si cele inscise la pct. 1 si 3 din H.G. nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe, rezulta ca bunurile de natura mijloacelor fixe achizitionate de persoanele fizice si asociatiile fara personalitate juridica se supun amortizarii, care se calculeaza incepand cu luna urmatoare punerii in functiune, prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a bunurilor respective, valoare care, in cazul mijloacelor fixe procurate cu titlu oneros, reprezinta cheltuielile de achizitie.

- Incepand cu data de 01.01.2005, se utilizeaza sistemul unor plaje de ani cuprinse intre o valoare minima si una maxima, existand astfel posibilitatea alegerii duratei normale de functionare cuprinsa intre aceste limite.

- De asemenea, in cazul in care pentru mijlocul fix achizitionat nu exista date de identificare a duratei normale de utilizare consumate, durata normala in care se va recupera valoarea de intrare a acestuia se stabileste de o comisie tehnica sau un expert tehnic independent.

- Avand in vedere ca durata normala de utilizare a unui autoturism este cuprinsa intre 4 si 6 ani, asa cum prevede Catalogul privind clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe, aprobat prin H.G. nr. 2139/2004, iar contribuabilul nu a depus documente din care sa rezulte care sunt datele de identificare ale autovehiculului (data certa a punerii in functiune, durata normala de utilizare ramasa) sau din care sa rezulte ca s-a stabilit de catre o comisie tehnica sau un expert tehnic independent o noua durata normala in care se va recupera valoarea de intrare a autoturismului, reiese ca, in mod corect, organul de inspectie fiscala a calculat amortizarea mijlocului fix respectiv, pe o perioada de 4 ani, incepand cu luna urmatoare achizitiei.

- Fata de cele prezentate mai sus si intrucat contribuabilul a procedat la includerea intregii contravalori a autoturismului in categoria cheltuielilor deductibile aferente anului 2004, rezulta ca organul de inspectie fiscala a aplicat corect dispozitiile pct. 54 din Normele metodologice de aplicare a art. 49 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, acordand, in acest sens, potrivit prevederilor legale, deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea.

e) Referitor la cheltuielile reprezentand tamplarie PVC, faianta, gresie si alte materiale de constructie in suma de [redacted] lei, pentru anul 2003:

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

- Potrivit contractului de comodat incheiat in data de 01.06.2002, domnul [redacted] in calitate de comodat a dat cu titlu de imprumut de folosinta Cabinetului Individual de Avocatura [redacted], in calitate de comodatar, apartamentul situat in [redacted], in scopul realizarii obiectului de activitate declarat de comodatar, ca persoana fizica autorizata.

- In ceea ce priveste contractul de comodat, sunt aplicabile si dispozitiile art. 1561, art. 1564 si art. 1569 din Codul civil.

- Potrivit acestor reglementari, nu pot fi cheltuieli deductibile decat acele cheltuieli efectuate de contribuabil cu functionarea si intretinerea bunului imobil care face obiectul contractului de comodat, respectiv cheltuielile necesare folosintei bunurilor aferente unor reparatii minore (cheltuieli aferente reparatiilor locative ale casei).

- In speta sunt incidente si dispozitiile art. 1420, art. 1421, art. 1447 si art. 1448 din Codul civil.

- Cheltuielile in suma de [redacted] lei pentru tamplarie PVC, faianta, gresie si alte materiale de constructie nu pot fi considerate deductibile din punct de vedere fiscal deoarece:

* Comodantul (proprietarul bunului imobil, respectiv domnul Ion Virgil, persoana fizica), avea obligatia legala de a preda comodatarului (C.I.A. [redacted]) imobilul "in asa stare, incat sa poata fi intrebuintat" in scopul prevazut in contract (sediu) si de a suporta toate acele reparatii necesare, cu exceptia micilor reparatii (reparatii locative) care prin uz sunt in sarcina comodatarului.

* Prin urmare, cheltuielile cu reamenajarea, transformarea si reconfigurarea imobilului cad in sarcina comodantului (proprietarului), cu atat mai mult cu cat s-a schimbat destinatia imobilului in cauza, respectiv din locuinta a unei persoane fizice, in sediu al unei persoane fizice autorizate, respectiv al cabinetului individual de avocatura.

* Niciuna din reparatiile efectuate nu cad in sarcina comodatarului (cabinetului), in cazul in care acestea sunt cauzate de vechimea imobilului si nu de folosinta acestuia in timp, pe parcursul derularii contractului de comodat.

* De altfel, chiar de la data preluarii imobilului, se poate deduce intentia contestatorului de a-l reamenaja (fapt subliniat, de altfel, chiar prin contestatia formulata).

* Obligatia comodatarului de a intretine imobilul ca un bun proprietar implica obligatia acestuia de a intretine imobilul pe perioada derularii contractului, in stare de intrebuintare, astfel cum a fost predat. De aici rezulta obligatia comodatarului de a efectua reparatii mici (locative, de intretinere) spre deosebire de reparatiile capitale si repararea degradarilor provenind din uzul normal al lucrului, care sunt in sarcina comodantului, conform art. 1420 din Codul civil.

* Prin urmare, cheltuielile efectuate de cabinet nu reprezinta cheltuieli aferente unor mici reparatii, astfel cum sunt definite de dispozitiile art. 1447 din Codul civil, in cazul in speta fiind vorba de o investitie majora efectuata asupra imobilului, in scopul imbunatatirii parametrilor tehnici initiali si al sporii gradului de confort, care conduce in mod direct la majorarea valorii acestui imobil.

* Mai mult, contribuabilul nu a procedat la repararea, ci la inlocuirea tamplariei sau la montarea faiantei, gresiei etc.

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

- Rezulta ca, in speta, au fost efectuate investitii asupra unui bun luat in comodat ce nu pot fi considerate drept cheltuieli cu intretinerea si functionarea bunului respectiv pentru a fi deductibile fiscal.

- Nu poate fi retinuta solicitarea contribuabilului de a acorda deductibilitate acestor cheltuieli in limita amortizarii, intrucat, potrivit dispozitiilor art. 4 lit. a) din Legea nr. 15/1994, sunt considerate mijloace fixe supuse amortizarii doar "investitiile efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie", nu si in cazul celor luate in baza unor contracte de comodat.

f) Referitor la cheltuielile reprezentand protocolul in suma de [redacted] lei pentru anul 2003 si [redacted] lei pentru anul 2004:

- Pentru anul 2003, in conformitate cu prevederile art. 16 alin. 4 din O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, nu sunt deductibile cheltuielile pentru protocol care depasesc limita de 0,25% aplicata asupra bazei calculata prin deducerea din venitul brut a cheltuielilor aferente deductibile, exclusiv a celor pentru care se face calculul plafonului, iar pentru anul 2004, in conformitate cu dispozitiile art. 48 alin. (5) lit. b) din Codul fiscal, cheltuielile de protocol sunt deductibile in limita unei cote de 2% din baza de calcul determinata ca diferenta dintre venitul brut si cheltuielile deductibile, altele decat cheltuielile de sponsorizare, mecenat, cheltuielile de protocol si cotizatiile platite la asociatiile profesionale.

- Organul de inspectie fiscala a determinat cheltuielile cu protocolul deductibile in limita admisa de prevederile legale in vigoare. De asemenea, cheltuielile cu protocolul care au depasit acesta limita legala au fost considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal.

- Contestatorul nu a dat curs solicitarilor organului de solutionare a contestatiilor cu privire la depunerea dovezilor pe care se intemeiaza contestatia formulata nici pentru acest capat de cerere si nu a prezentat un alt mod de calcul al acestor cheltuieli, astfel ca argumentele sale privind calcularea eronata a cuantumului cheltuielilor cu protocolul de catre organul de inspectie fiscala sunt neintemeiate.

II. In drept

1. O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit

ART. 10

(1) In vederea determinarii veniturii net ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplica urmatoarele reguli:

a) cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in 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;

.....

ART. 16

(1) Venitul net din activitati independente se determina in sistem real, pe baza datelor din contabilitatea in partida simpla.

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

.....

(4) Nu sunt cheltuieli deductibile:

.....

d) cheltuielile pentru protocol, care depăşesc limita de 0,25% aplicată asupra bazei calculate conform alin. (5);

.....

(5) Baza de calcul la care se aplică limitele de cheltuieli prevăzute la alin. (4) lit. c) și d) se determină prin deducerea din venitul brut a cheltuielilor aferente deductibile, exclusiv a celor pentru care se face calculul plafonului.

2. Normele metodologice de aplicare a art. 16 din O.G. nr. 7/2001, aprobate prin H.G. nr. 54/2003

PCT. 2.

Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezulta din evidentele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea regulilor prevazute in normele metodologice date in aplicarea art. 10 din ordonanta.

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

- a) sa fie efectuate in interesul direct al activitatii;
- b) sa corespunda unor cheltuieli efective si sa fie justificate cu documente [...]

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;

.....

- cheltuielile cu amortizarea, in conformitate cu reglementările in vigoare;

.....

- alte cheltuieli efectuate pentru realizarea veniturilor.

3. Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidentei contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile O.G. nr. 7/2001, aprobate prin O.M.F.P. nr. 58/2003

PCT. 13.

Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuării ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in evidenta contabila in partida simpla, dobandind astfel calitatea de document justificativ.

PCT. 14.

Documentele justificative trebuie sa cuprinda urmatoarele elemente principale, prevazute in structura formularelor aprobate:

.....

- numele si prenumele contribuabilului, precum si adresa completa;

.....

PCT. 15. Documentele care stau la baza inregistrarilor in evidenta contabila in partida simpla pot dobandi calitatea de document justificativ numai in cazurile in care furnizeaza toate informatiile prevazute in normele legale in vigoare."

4. Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

ART. 24 - Amortizarea fiscală

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

(5) Prin valoarea de intrare a mijloacelor fixe se înțelege:

- a) costul de achiziție, pentru mijloacele fixe procurate cu titlu oneros;

.....

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

.....

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

.....

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

.....

f) mijloacele de transport pot fi amortizate și în funcție de numărul de kilometri sau numărul de ore de funcționare prevăzut în cărțile tehnice, pentru cele achiziționate după data de 1 ianuarie 2004;

.....

ART. 49 (devenit ART. 48 în forma activă a Legii la data de 01.01.2005) - Reguli generale de stabilire a venitului net din activități independente determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă [...]

.....

(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;

.....

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II [...].

.....

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

.....

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

.....

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

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale [...].

5. Normele metodologice de aplicare a Titlului III – Impozitul pe venit din Legea nr. 571/2003

PCT. 53. (devenit PCT. 37 în forma activă a Normelor la data de 04.07.2005)

Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă 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;

.....

PCT. 54. (devenit PCT. 38 în forma activă a Normelor la data de 04.07.2005) Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

.....

- cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementările din titlul II din Codul fiscal;

.....
- 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;

.....
- alte cheltuieli efectuate pentru realizarea veniturilor.

6. Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1040/2004

.....
PCT. 13. Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

PCT. 14. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate:

.....
- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;

.....
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative.

PCT. 15. Documentele care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.

7. Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe aprobat prin H.G. nr. 2139/2004 (Capitolul III – Alte precizări)

PCT. 1.

.....
Pentru mijloacele de transport, amortizarea poate fi determinată și în funcție de numărul de kilometri sau numărul de ore de funcționare prevăzut în cartile tehnice, pentru cele achiziționate după data de 1 ianuarie 2004.

În acest caz, amortizarea se determină prin raportarea valorii de intrare a mijlocului fix la numărul de kilometri sau numărul de ore de funcționare prevăzute în cartile tehnice, rezultând astfel amortizarea/km. sau pe ora de funcționare.

Amortizarea lunară se determină prin înmulțirea numărului de kilometri parcurși sau a numărului de ore de funcționare efectuate în fiecare lună cu amortizarea/km sau pe ora de funcționare.

.....
PCT. 3.

În cazul mijloacelor fixe achiziționate cu durata normală de utilizare neconsumată, pentru care se cunosc datele de identificare (data punerii în funcțiune, durata normală de utilizare ramasă), recuperarea valorii de intrare se face pe durata normală de funcționare ramasă.

În cazul mijloacelor fixe achiziționate cu durata normală de funcționare expirată sau pentru care nu se cunosc datele de identificare, durata normală de funcționare se stabilește de către o comisie tehnică sau expert tehnic independent.

8. O.M.F. nr. 903/2000 privind modificarea modelelor și normelor de întocmire și utilizare a unor formulare și introducerea de noi formulare în activitatea financiară și contabilă

ART. 2

(1) În vederea înregistrării în contabilitate a bonurilor fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale, unitățile emitente vor completa pe versoul acestui bon următoarele informații: denumirea și adresa cumpărătorului, codul fiscal al cumpărătorului, respectiv codul numeric personal pentru contribuabilii impuși în baza Ordonanței Guvernului nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, aplicând ștampila unității. [...]

9. Codul civil

ART. 1561

Comodatul este esențial gratuit.

ART. 1564

Comodatarul este dator să îngrijească, ca un bun proprietar, de conservarea lucrului împrumutat, și nu poate să se servească decât la trebuința determinată prin natura lui sau prin convenție, sub pedeapsa de a plăti daune-interese, de se cuvine.

ART. 1569

Comodatorul, făcând speze necesare la uzul lucrului împrumutat, nu poate să le repete.

10. Legea nr. 51/1995 pentru organizarea și exercitarea profesiei de avocat

ART. 7

(1) Formele de exercitare a profesiei de avocat și cabinetele grupate vor fi individualizate prin denumire, după cum urmează:

a) în cazul cabinetului individual - numele avocatului titular, urmat de sintagma cabinet de avocat [...].

Aprecierea instanței

1) Cu privire la cheltuielile reprezentând abonament și convorbiri telefonice în suma de [redacted] lei, pentru anul 2003, respectiv de [redacted] lei, pentru anul 2005

Conform prevederilor legale redată la pct. II.3 și II.6 de mai sus, orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă; pentru a dobândi calitatea de document justificativ, înscrisul menționat trebuie să cuprindă obligatoriu elementele principale prevăzute în structura formularelor aprobate, printre care numele și prenumele contribuabilului, și să furnizeze toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.

Sub aspectul deductibilității, necesitatea deținerii unor înscrise constatatoare corecte și complete întocmite este evidențiată în situația în care cheltuielile consemnate vizează sume sau bunuri ori servicii care pot fi folosite atât în scopul realizării veniturilor din activități independente, cât și pentru uzul personal sau al familiei contribuabilului persoană fizică, așa cum sunt și cheltuielile analizate.

Într-o asemenea situație, în cazul cheltuielilor efectuate în scopul obținerii de venituri din exercitarea profesiei de avocat, justificarea caracterului aferent acestor venituri al cheltuielilor menționate impune ca înscrisul constatator să cuprindă denumirea formei de exercitare a profesiei, în speta numele avocatului titular, urmat de sintagma cabinet de avocat (pct. II.10 de mai sus).

Inscrisul constatator in care se mentioneaza numai numele si prenumele, nu si denumirea formei de exercitare a profesiei persoanei fizice care realizeaza venituri din activitatea desfasurata in calitate de avocat, nu furnizeaza suficiente elemente pentru determinarea scopului in care au fost utilizate bunurile sau serviciile respective si, pe cale de consecinta, pentru legala stabilire a caracterului deductibil al cheltuielii.

O asemenea modalitate de intocmire a inscrisului conduce la concluzia ca aceasta cheltuiala a fost efectuata pentru uzul personal al contribuabilului, nu in scopul realizarii de venituri.

Cum, in cauza, reclamantul nu a dovedit ca inscrisurile constatatoare ale cheltuielilor analizate contin mentiunea referitoare la forma de exercitare a profesiei, in mod corect paratele au considerat ca aceste inscrisuri nu au calitatea de documente justificative, iar cheltuielile consemnate nu sunt deductibile fiscal, fiind efectuate pentru uzul personal al reclamantului.

2) Cu privire la cheltuielile reprezentand diverse consumabile in suma de [REDACTED] de lei, pentru anul 2003, si de [REDACTED] de lei, pentru anul 2004

Conform dispozitiilor legale redade la pct. II.3 si II.6 de mai sus, in situatia in care documentele nu furnizeaza toate informatiile prevazute de reglementarile legale, nu pot dobandi calitatea de document justificativ in baza caruia sa se realizeze inregistrarile in evidenta contabila in partida simpla.

Pentru a dobandi calitatea de document justificativ, bonul fiscal trebuie sa contina atat elementele principale indicate de textele legale mentionate, cat si elementele suplimentare referitoare la identitatea cumparatorului enumerate in cuprinsul art. 2 din O.M.F. nr. 903/2000 (pct. II.8 de mai sus).

In cauza, reclamantul nu a facut dovada ca bonurile fiscale infatisate organelor de control fiscal indeplineau conditiile impuse de lege pentru a putea fi considerate documente justificative ale cheltuielilor analizate, astfel ca paratele au stabilit, in mod corect, ca nici aceste cheltuieli nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal.

3) Cu privire la cheltuielile reprezentand obiecte de inventar (hota, lada frigorifica, adaptor lada frigorifica), in suma de [REDACTED] lei, confectii si incaltaminte, in suma de [REDACTED] lei, pentru anul 2003, confectii si incaltaminte, in suma de [REDACTED] lei, obiecte de inventar (aparat foto, incalzitor dus, ceas de mana), in suma de [REDACTED] lei, pentru anul 2004, confectii si incaltaminte, in suma de [REDACTED] lei, combustibil auto, in suma de [REDACTED] lei, pentru anul 2005

In cazul persoanelor fizice care obtin venituri din activitati independente, sunt deductibile numai acele cheltuieli care sunt efectuate in interesul direct al activitatii impozabile, nefiind permisa deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al familiei contribuabilului.

Cheltuielile efectuate pentru achizitionarea unor obiecte de imbracaminte si incaltaminte, altele decat cele necesare exercitarii profesiei de avocat in conditiile prevazute de lege (roba), nu reprezinta cheltuieli facute in interesul direct al activitatii.

Nici cheltuielile efectuate pentru achizitionarea unor obiecte de inventar (hota, lada frigorifica, adaptor lada frigorifica, aparat foto, incalzitor dus, ceas de mana) nu reprezinta asemenea cheltuieli intrucat nu au legatura cu obiectul profesiei de avocat si nu contribuie in mod direct la realizarea veniturilor.

In fine, in ceea ce priveste cheltuielile pentru combustibilul auto retinute ca fiind nedeductibile de catre organele de control fiscal, reclamantul nu a probat, prin infatisarea unor inscrisuri care sa indeplineasca cerintele impuse de prevederile art. 14 si 15 din Normele

metodologice aprobate prin O.M.F.P. nr. 1040/2004, ca a efectuat aceste cheltuieli in vederea obtinerii de venituri.

Asa fiind, niciuna dintre cheltuielile analizate nu este deductibila fiscal, nefiind indeplinita conditia legala a efectuării lor in interesul direct al activității.

4) Cu privire la cheltuielile reprezentand autoturism [redacted] in suma de [redacted] lei, pentru anul 2004

Din coroborarea prevederilor art. 24 alin. 1, 5, 6 si 11 lit. f) din Legea nr. 571/2003 si a celor redacte la pct. II.7 de mai sus, rezulta ca bunurile de natura mijloacelor fixe achizitionate de persoanele fizice se supun amortizării, care se calculeaza incepand cu luna urmatoare punerii in functiune, prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a bunurilor respective, valoare care, in cazul mijloacelor fixe procurate cu titlu oneros, este echivalenta costului de achizitie.

De asemenea, in cazul in care pentru mijlocul fix achizitionat nu se cunosc datele de identificare (data punerii in functiune, durata normala de utilizare ramasa), durata normala in care se va recupera valoarea de intrare a acestuia se stabileste de catre o comisie tehnica sau un expert tehnic independent.

Conform pct. 2.3.2.1.1. din Catalogul privind clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe aprobat prin H.G. nr. 2139/2004, in cazul autoturismelor, durata normala de functionare este cuprinsa intre 4 si 6 ani.

In cauza, reclamantul nu a depus documente din care sa rezulte data certa a punerii in functiune si/sau durata normala de utilizare ramasa ori din care sa rezulte ca s-a stabilit de catre o comisie tehnica sau un expert tehnic independent o noua durata normala in care se va recupera valoarea de intrare a autoturismului mentionat la pct. I.4 de mai sus.

Cum, in aceste conditii, reclamantul a procedat la includerea intregii contravalori a autoturismului in categoria cheltuielilor deductibile aferente anului 2004, in mod corect, organul de inspectie fiscala, facand aplicarea dispozitiilor pct. 54 din Normele metodologice de aplicare a art. 49 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, a calculat amortizarea mijlocului fix respectiv pe o perioada de 4 ani, incepand cu luna urmatoare achizitiei (pct. II.4 si II.5 de mai sus).

Astfel, deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea a fost acordata in limitele si conditiile prevazute de lege.

5) Cu privire la cheltuielile reprezentand tamplarie PVC, faianta, gresie si alte materiale de constructie in suma de [redacted] lei, pentru anul 2003

Conform legii, sunt deductibile numai acele cheltuieli efectuate cu functionarea si intretinerea bunului care face obiectul unui contract de comodat, bun utilizat in scopul afacerii.

Asemenea cheltuieli sunt, in cazul in care bunul imprumutat este un imobil, asa cum este cazul in speta, cele necesare folosintei constructiei, aferente unor reparatii minore (de ex. reparatiile locative), nu inasa si investitiile efectuate in scopul imbunatatirii parametrilor tehnici initiali si al sporii gradului de confort, investitii care conduc, in mod direct, la sporirea valorii imobilului.

In cauza, pentru motivele care au fundamentat solutia paratei 2 de respingere a contestatiei reclamantului (pct. I.10.e) de mai sus), motive pe care instanta si le insuseste in totalitate, cheltuielile analizate nu reprezinta cheltuieli cu intretinerea si functionarea bunului, neputand fi considerate deductibile fiscal.

6) Cu privire la cheltuielile reprezentand protocolul in suma de [REDACTED] lei, pentru anul 2003, si de [REDACTED] lei, pentru anul 2004

Organul de inspectie fiscala a determinat cheltuielile cu protocolul deductibile in limita admisa de prevederile legale aplicabile (art. 16 alin. 4 lit. d) si alin. 5 din O.G. nr. 7/2001, pentru anul 2003, respectiv art. 49 alin. 5 lit. b) si alin. 6 din Legea nr. 571/2002, pentru anul 2004), iar cheltuielile cu protocolul care au depasit acesta limita au fost considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Sustinerile reclamantului privind calcularea eronata a cuantumului cheltuielilor cu protocolul sunt neintemeiate.

7) Cu privire la cheltuielile nedeductibile in suma de [REDACTED] de lei, pentru anul 2006

Si sub acest aspect, respingand contestatia reclamantului impotriva deciziei de impunere nr. [REDACTED]/29.09.2008 ca fiind nemotivata, conform considerentelor aratate la pct. I.9 de mai sus, parata 2 a facut o judicioasa apreciere a probelor si o corecta aplicare a dispozitiilor legale incidente.

In raport de considerentele mai sus expuse, vazand si prevederile art. 18 alin. 1 si art. 20 alin. 1 din Legea nr. 554/2004, instanta va respinge cererea ca fiind neintemeiata.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
HOTĂRĂȘTE**

Respinge acțiunea formulată de către reclamantul [REDACTED], domiciliat în [REDACTED], în contradictoriu cu pârâții [REDACTED] în contradicție cu pârâții
ADMINISTRAȚIA FINANTELOR PUBLICE SECTOR 1 BUCUREȘTI, cu sediul în București, sector 1, Str. Roma, nr.7 ȘI AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ – DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A MUNICIPIULUI BUCUREȘTI, cu sediul în București, sector 2, Str. Prof. Dr. Dimitrie Gerota, nr.13, ca fiind neîntemeiată.

la act că nu s-au solicitat cheltuieli de judecată.

Definitivă.

Cu recurs în termen de 15 zile de la comunicare.

Pronunțată în ședință publică, azi 19.06.2009.

PREȘEDINTE,
[REDACTED]

GREFIER,
[REDACTED]

