



Ministerul Finanțelor Publice

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Municipiului București
Nr. inreg. ANSPDCP: 759



Str. Dimitrie Gerota nr. 13
sector 2, București
Tel : +021 000 00 00
Fax : +021 000 00 00
e-mail : mail@mfinante.ro

SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII

DECIZIA nr. 124 /.....2010
privind solutionarea contestatiei formulata de **X**,
inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București, prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Finanțelor Publice Sector 5 – Activitatea de inspectie fiscala, cu adresa nr. , inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. , asupra contestatiei formulata de contribuabila **X**, cu domiciliul in Bucuresti, .

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finanțelor Publice Sector 5 sub nr. , il constituie decizia de impunere nr. privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala, emisa de AFP Sector 5 in baza Raportului de inspectie fiscala nr. , comunicata sub semnatura la data de **22.02.2010**, cu adresa nr. , prin care s-au stabilit diferente de impozit pe venitul net suplimentar pentru anii 2006-2008 si accesorii aferente.

Din totalul obligatiilor de plata stabilite in sarcina sa, contestatara contesta diferentele aferente anilor 2006 si 2007, astfel:

- pentru anul 2006: impozit pe venitul net anual in suma de Y1 lei si accesorii aferente in suma de Y2 lei;
- pentru anul 2007: impozit pe venitul net anual in suma de Z1 lei si accesorii aferente in suma de Z2 lei.

Avand in vedere prevederile 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, Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de contribuabila **X**.

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

I. Prin contestatia formulata, contribuabila solicita recalcularea impozitului pe venit datorat prin incadrarea cheltuielilor cu contributia la fondul de asigurări sociale si pensii a Casei de Asigurări a Avocatilor si a taxei catre Uniunea Națională a Barourilor din România in prevederile art. 48 alin.5 lit.j) si n) din Legea nr.571/2003.

In sustinerea contestatiei, contribuabila aduce urmatoarele argumente:

Organul de inspectie fiscala a considerat in mod eronat ca fiind nedeductibile urmatoarele sume:

- lei pentru anul 2006, din care:

a) lei - contributia la fondul sistemului de asigurări sociale si pensii a Casei de Asigurări a Avocatilor considerata ca o contributie profesionala si incadrata in limita a 5% din venituri conform art. 48 alin.5 lit. n) din Legea nr.571/2003;

b) lei - contributie profesionala la Uniunea Națională a Barourilor din România deductibila in limita a 5% din venituri conform art. 48 alin.5 lit. n) din Legea nr.571/2003, considerata ca o cotizatie platita la asociatiile profesionale deductibila in limita a 2% din venituri conform art. 48 alin.5 lit. m) din Legea nr.571/2003;

- lei pentru anul 2007, din care:

a) lei - contributia la fondul sistemului de asigurări sociale si pensii a Casei de Asigurări a Avocatilor considerata ca o contributie profesionala si incadrata in limita a 5% din venituri conform art. 48 alin.5 lit. n) din Legea nr.571/2003;

b) lei - contributie profesionala la Uniunea Națională a Barourilor din România deductibila in limita a 5% din venituri conform art. 48 alin.5 lit. n) din Legea nr.571/2003, considerata ca o cotizatie platita la asociatiile profesionale deductibila in limita a 2% din venituri conform art. 48 alin.5 lit. m) din Legea nr.571/2003.

In ceea ce priveste contributia la fondul de asigurări sociale, contestatara considera ca acest tip de cheltuiala este deductibila integral potrivit art.48 alin.5 lit.j) din Codul fiscal, intrucat obligativitatea de a contribui la fondul de asigurări sociale este stabilita de art.76 alin.2) din Legea nr.51/1995, iar natura acestei contributii individuale prevazuta la art.222 cap.III din statutul Casei de Asigurări a Avocatilor este stabilita in prezent de Consiliul Uniunii Avocatilor din Romania la o cota de 10% din veniturile brute realizate.

In mod gresit aceste cheltuieli au fost incadrate ca o contributie profesionala in limita a 5% din venituri, venitul impozabil fiind marit in mod eronat pentru anii 2006 si 2007.

In ceea ce priveste cota de contributie la bugetul baroului, potrivit art.53 alin.2 lit.o) din Legea nr. 51/1995, aceasta este definita ca o contributie profesionala si nu ca o cotizatie catre o organizatie profesionala, lucru intarit si de prevederile art.27 lit.c) din Legea nr. 51/1995, cota de contributie a avocatilor la bugetul baroului fiind stabilita de Consiliul Baroului.

In mod eronat organele de inspectie fiscala au incadrat aceasta cheltuiala la art.48 alin.5 lit.m) din Legea nr.571/2003 ca fiind o cotizatie, deductibila in limita a 2% din venit, in loc de art.48 alin.5 lit.n) din Legea nr.571/2003, deductibila in limita a 5%.

In consecinta, doamna X solicita recalcularea impozitului pe venit conform legislatiei in vigoare si returnarea diferentelor calculate eronat si achitate in termen legal, in baza deciziei de impunere nr. .

II. Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. , AFP Sector 5 a stabilit suplimentar o obligatie de plata in suma totala de lei reprezentand diferente de impozit pe venitul net anual pentru anii 2006 – 2008, in suma totala de lei si accesorii aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2006 – 2008, in suma totala de lei.

III. Fata de constatarile organului fiscal, sustinerile contribuabilei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Doamna X exercita profesia de avocat in cadrul CIA „ X ”, in baza Deciziei nr. emisa de Baroul Bucuresti.

Perioada supusa inspectiei fiscale, in ceea ce priveste impozitul pe venit contestat, a fost 2006 - 2008.

Cauza supusa solutionarii este daca organul de inspectie fiscala a stabilit corect quantumul cheltuielilor deductibile reprezentand contributi la formarea bugetului U.N.B.R. (U.A.R.) si bugetului sistemului de asigurări al avocaturilor, in conditiile in care nu au tinut cont de faptul ca aceste cheltuieli au caracter obligatoriu si sunt stabilite prin lege.

In fapt, Decizia de impunere nr. privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala a fost emisa de AFP Sector 5 in baza Raportului de inspectie fiscala nr. , prin care organele de inspectie fiscala au stabilit, pentru anii 2006 - 2007, urmatoarele:

Anul	2006	2007
Venit brut declarat de contribuabil		
Venit brut urmare inspectiei fiscale		
Cheltuieli deductibile declarate de contribuabil		
Cheltuieli deductibile urmare inspectiei fiscale		
Venit net declarat de contribuabil		
Venit net urmare inspectiei fiscale		

Din totalul cheltuielilor stabilite de organul de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal, contribuabila contesta urmatoarele:

Pentru anul 2006:

- A lei – diferenta taxa UAR;
- B lei – diferenta cota CAA.

Pentru anul 2007:

- C lei – diferența taxa UAR;
- D lei – diferența cota CAA.

In drept, în conformitate cu dispozițiile art. 7 alin. 1 pct. 10 și art. 48 alin. (5) lit. j), m) și n) și alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 37, 38 și 39 din Normele metodologice de aplicare a acestui articol, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

Codul fiscal:

“Art. 7 - (1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

10. contribuții sociale obligatorii - **orice contribuții care trebuie plătite, în conformitate cu legislația în vigoare**, pentru protecția șomerilor, asigurări de sănătate sau **asigurări sociale**”.

“Art. 48 - (5) Următoarele cheltuieli **sunt deductibile limitat**:

(...) j) cheltuielile reprezentând **contribuții sociale obligatorii pentru salariați și contribuabili**, inclusiv cele pentru asigurarea de accidente de muncă și boli profesionale, potrivit legii;

(...) m) cotizații plătite la asociațiile profesionale în limita a 2% din baza de calcul determinată conform alin. (6);

n) cheltuielile reprezentând **contribuțiile profesionale obligatorii datorate**, potrivit legii, organizațiilor profesionale din care fac parte contribuabilii, în limita a 5% din venitul brut realizat.

(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.”

Norme metodologice:

“37. 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. 48 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 exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.”

“38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurările sociale, pentru constituirea Fondului pentru plata ajutorului de somaj, pentru asigurările sociale de sănătate, pentru accidente de muncă și boli profesionale, precum și **alte contribuții obligatorii pentru contribuabil și angajații acestuia**”.

“39. Sunt cheltuieli deductibile limitat, de exemplu, următoarele:

- cheltuieli reprezentând cotizatii plătite asociațiilor profesionale și **contribuții profesionale obligatorii plătite organizațiilor profesionale** din care fac parte contribuabilii și datorate potrivit legii."

De asemenea, potrivit prevederilor art. 32 alin. (1) și (2) din Legea nr. 51/1995 pentru organizarea și exercitarea profesiei de avocat, cu modificările și completările ulterioare:

"(1) **Avocatii au propriul sistem de asigurări sociale.**

(2) **Sistemul de asigurări sociale al avocaților este reglementat prin lege** și se bazează pe contribuția acestora, precum și pe alte surse prevăzute de lege ori de Statutul Casei de Asigurări a Avocaților.

În speta sunt aplicabile și dispozițiile art. 222 alin. (1) și (2) din Statutul profesiei de avocat care stipulează:

"(1) Potrivit Legii, **avocatul are obligația să achite, la termenul stabilit, taxele și contribuțiile la formarea bugetului baroului, al bugetului U.N.B.R. și al bugetului sistemului de asigurări al avocaților.**

(2) Quantumul, termenul de plată a taxelor și contribuțiilor prevăzute la alineatul precedent **se stabilește prin decizie a baroului, respectiv a Consiliului U.N.B.R.**, și se aduce la cunoștința avocaților înscrși în Tabloul avocaților cu drept de exercitare a profesiei în maximum 15 zile de la data adoptării acesteia. Contribuțiile către bugetul asigurărilor sociale nu pot fi mai mici decât suma stabilită de Consiliul U.N.B.R. care va ține seama de cerința acoperirii nevoilor curente de plată ale C.A.A."

Potrivit pct. 69 din Legea nr. 255/2006 privind modificarea și completarea Legii nr. 51/1995 pentru organizarea și exercitarea profesiei de avocat:

"**69.** Articolul 83 va avea următorul cuprins:

"Art. 83. - La data intrării în vigoare a prezentei legi, denumirea **Uniunea Avocaților din România se înlocuiește** cu denumirea **Uniunea Națională a Barourilor din România**, în toate actele normative." "

Având în vedere dispozițiile legale sus-citate, rezulta că, în cazul persoanelor fizice care obțin venituri din activități independente, sunt deductibile numai acele cheltuieli care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: sunt efectuate în interesul direct al activității impozabile, sunt înregistrate corect în evidența contabilă în partida simplă și sunt justificate cu documente corect întocmite.

În ceea ce privește contribuțiile la formarea bugetului sistemului de asigurări al avocaților, cât și taxele lunare plătite către barou și UNBR, se constată că acestea **au caracter obligatoriu, fiind stabilite prin lege**, motiv pentru care avocații au obligația de a le achita în quantumul și la termenul stabilit printr-o decizie a baroului, respectiv a Consiliului UNBR, neplata acestora atrăgând obligația de plată a majorărilor de întârziere, respectiv suspendarea exercitiului profesiei de avocat.

De asemenea, **avocații au propriul sistem de asigurări sociale care este reglementat prin lege** și se bazează pe contribuția acestora, precum și pe alte surse prevăzute de lege ori de Statutul Casei de Asigurări a Avocaților.

Referitor la contributiile sociale obligatorii, Codul fiscal le definește ca fiind **orice contribuții care trebuie plătite, în conformitate cu legislația în vigoare, pentru asigurări sociale.**

Din analiza Raportului de inspectie fiscala nr. , rezulta ca, referitor la contributia la formarea bugetului sistemului de asigurări al avocailor achitata de contribuabil, desi le-a considerat contributiile profesionale obligatorii datorate potrivit legii, AFP Sector 5 a considerat ca sunt deductibile limitat in baza art. 48 alin. 5 lit n) din Codul fiscal, respectiv in limita de 5% din venitul brut realizat, in timp ce, referitor la contributiile lunare platite catre UAR (UNBR), le-a incadrat in categoria cheltuielilor deductibile limitat potrivit art. 48 alin. 5 lit m) din Codul fiscal, respectiv in limita de 2% (pentru cotizatiile platite la asociatii profesionale).

Cu privire la deductibilitatea contributiilor la formarea bugetului U.N.B.R. si a bugetului sistemului de asigurări al avocailor, directia noastra a solicitat punctul de vedere directiilor de specialitate din cadrul ANAF, respectiv al Directiei Generale Juridice din cadrul ANAF, care, prin adresa nr. 820364/26.03.2009, inregistrata la DGFP-MB sub nr. 1222/MC/26.03.2009, a comunicat urmatoarele:

“Achiesam punctului dvs. de vedere exprimat de dumneavoastra in cuprinsul adresei nr. 62707/26.01.2009, pentru considerentele retinute de dvs. in cuprinsul acesteia.”

Mentionam ca punctul de vedere al DGFP-MB exprimat prin adresa nr. 62707/26.01.2009, cu privire la speta in cauza, este urmatorul:

“- taxele lunare platite catre Baroul Bucuresti, precum si contributiile la formarea bugetului U.N.B.R, achitate lunar de catre avocati, consideram ca reprezinta cheltuielile ocazionate de plata contributiilor profesionale obligatorii datorate, potrivit legii, organizatiilor profesionale din care fac parte si, potrivit dispozitiilor art. 48 alin. (5) lit. n) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, sunt deductibile în limita a 5% din venitul brut realizat;

- contributiile la formarea bugetului sistemului de asigurări al avocailor, consideram ca reprezinta contributiile sociale obligatorii pentru contribuabili, potrivit legii si sunt deductibile, potrivit art. 48 alin. (5) lit. j) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

- cotizatiile plătite la asociatiile profesionale (deductibile, potrivit art. 48 alin. (5) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in limita a 2% din baza de calcul determinată conform alin. (6)), consideram ca se refera la cotizatiile platite la orice alta asociatie profesionala din care face parte un avocat, nefiind incluse in aceasta categorie taxele si contributiile la formarea bugetului baroului, al bugetului U.N.B.R. si al bugetului sistemului de asigurări al avocailor.”

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca AFP Sector 5 a stabilit eronat cuantumul cheltuielilor deductibile potrivit dispozitiilor legale, reprezentand „taxa UAR” si „cota CAA” achitate in perioada 2006–2007, la dosarul cauzei nefiind anexate documente de plata din care sa rezulte cuantumul sumelor achitate drept contributiile profesionale obligatorii, respectiv

contributii la formarea bugetului UNBR, drept pentru care diferentele de impozit pe venitul net anual stabilite in plus pentru anii 2006 – 2007 sunt eronat calculate prin decizia de impunere contestata.

De asemenea, in virtutea principiului accessorium sequitur principale, rezulta ca si accesoriile aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual stabilite in plus pentru anii 2006 si 2007 sunt eronat calculate.

Fata de cele mai sus prezentate, tinand seama si de propunerea din referatul care insoteste dosarul cauzei, urmeaza a se aplica dispozitiile art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, respectiv **desfiintarea** Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. , in ceea ce priveste diferentele de impozit pe venitul net anual si accesoriile aferente pentru anii 2006 – 2007, ca urmare a neacceptarii deductibilitatii cheltuielilor cu contributia la fondul sistemului de asigurari sociale achitate catre Casa de Asigurari a Avocatilor si a contributiei profesionale achitate catre Uniunea Nationala a Barourilor din Romania, in suma de lei, pentru anul 2006 si in suma de lei, pentru anul 2007.

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 12.6 si pct. 12.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, care precizeaza:

"12.6. În situatia în care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.

12.7. Decizia de desfiintare va fi pusa în executare în termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente."

Prin urmare, Administratia Finantelor Publice Sector 5 va proceda la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilei privind impozitul pe venit pentru anii 2006 si 2007, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile din contestatie, precum si de cele retinute prin prezenta, inclusiv in ceea ce priveste solicitarea de restituire a sumelor achitate in urma diferentelor stabilite.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 7 alin. 1 pct. 10 si art. 48 alin. (5) lit. j), m) si n) si alin. (6) din Legea nr. 571/2003, pct. 37, 38 si 39 din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004, art. 32 alin. (1) si (2) din Legea nr. 51/1995, art. 222 alin. (1) si (2) din Statutul profesiei de avocat, pct. 69 din Legea nr. 255/2006, pct. 12.6 si pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, art. 216 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

DECIDE

Desfiinteaza in parte Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. , prin care AFP Sector 5 a stabilit suplimentar in sarcina doamnei X o obligatie de plata in suma totala de lei reprezentand diferente de impozit pe venitul net anual pentru anii 2006 si 2007, in suma totala de Y1, Z1 lei si accesorii aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2006 si 2007, in suma totala de Y2, Z2 lei, urmand ca AFP Sector 5 sa procedeze la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilei, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile din contestatie, precum si de cele retinute prin prezenta.

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