

DECIZIA nr. 331 din 2007  
privind solutionarea contestatiei formulate de contribuabila  
**X**  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.31952/10.08.2007

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul de Solutionare a Contestatiilor a fost sesizata de catre Administratia Finantelor Publice sector ... - Serviciul Inspecție Fiscala Persoane Fizice prin adresa nr. ..., inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. ..., cu privire la contestatia formulata de contribuabila X titulara Cabinetului individual de avocatura "X", cu domiciliul in Bucuresti, str....

Obiectul contestatiei transmisa prin posta in data de **31.07.2007** si inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr...., il constituie Deciziile de impunere anuala pentru veniturile realizate de persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anii 2001, 2002, 2003, 2004 si 2005 emise in baza raportului de inspectie fiscala nr...., comunicate contribuabilei la data de **04.07.2007**, prin care s-a stabilit de plata suma totala de ... lei, respectiv:

**1.** Decizia de impunere anuala pentru persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anul **2001** nr...., prin care s-a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat constatata in plus fata de impunerea precedenta, in suma de **... lei**.

**2.** Decizia de impunere anuala pentru persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anul **2002** nr...., prin care s-a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat constatata in plus, in suma de **.... lei**.

**3.** Decizia de impunere anuala pentru persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anul **2003** nr...., prin care s-a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat constatata in plus fata de impunerea precedenta, in suma de **... lei**.

**4.** Decizia de impunere anuala pentru persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anul **2004** nr...., prin care s-a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat constatata in plus fata de impunerea precedenta, in suma de **.... lei**.

**5.** Decizia de impunere anuala pentru persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anul **2005** nr...., prin care s-a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat constatata in plus fata de impunerea precedenta, in suma de **... lei**.

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

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

**I.** Prin contestatia inregistrata la Administratia Finantelor Publice a sectorului ... sub nr...., petenta solicita admiterea contestatiei si reanalizarea documentelor justificative cu consecinta corectarii deciziilor de impunere atacate, intrucat in mod eronat a fost majorata baza de impunere ca urmare a aprecierii ca nedeductibile a chetuielilor aferente spatiului de

desfasurare a activitatii, desi acestea au fost efectuate in scopul realizarii activitatii supuse impozitarii si sunt justificate cu documente, astfel:

- **pentru anul fiscal 2001**, a fost apreciata ca nedeductibila fiscal suma de ... lei reprezentand cheltuieli cu cotele de intretinere, energia electrica consumata in apartamentul de 2 camere afectat in exclusivitate cabinetului si telefonul fix nr.... (inregistrat la barou si mentionat in antetul Cabinetului);

- **pentru anul fiscal 2002**, a fost apreciata ca nedeductibila fiscal suma de ... lei reprezentand cheltuieli cu cotele de intretinere, energia electrica consumata in apartamentul de 2 camere afectat doar 1/2 cabinetului si telefonul fix nr.... (inregistrat la barou si mentionat in antetul Cabinetului);

- **pentru anul fiscal 2003**, a fost apreciata ca nedeductibila fiscal suma de ... lei reprezentand cheltuieli cu cotele de intretinere, energia electrica consumata in apartamentul de 2 camere afectat doar 1/2 cabinetului si telefonul fix nr.... (inregistrat la barou si mentionat in antetul Cabinetului);

- **pentru anul fiscal 2004**, a fost apreciata ca nedeductibila fiscal suma de ... lei reprezentand cheltuieli cu cotele de intretinere, energia electrica consumata in apartamentul de 2 camere afectat doar 1/2 cabinetului si telefonul fix nr.... (inregistrat la barou si mentionat in antetul Cabinetului);

- **pentru anul fiscal 2005**, a fost apreciata ca nedeductibila fiscal suma de ... lei reprezentand cheltuieli cu cotele de intretinere, energia electrica consumata in apartamentul de 2 camere afectat doar 1/2 cabinetului si telefonul fix nr...., iar dupa data de 20.07.2005 cota de jumatate din cheltuielile cu energia electrica si gazele pentru incalzire (apartament debransat) consumate la noul sediu din str...., iar suma de ... lei reprezentand abonament + convorbiri telefon fix este deja inclusa in suma de ... lei reprezentand utilitati sediu.

Se mai precizeaza faptul ca aceste plati facute pentru consumuri inerente activitatii impozitate, au la baza Contractul de comodat prin care proprietarul apartamentului a cedat, pentru un anumit termen, folosinta spatiului si a utilitatilor corespunzatoare catre petenta.

In sustinerea contestatiei petenta invoca prevederile art.977-983, art.1564 si art.1569 Cod civil, pct.14 din Normele metodologice aprobate prin O.M.F.P. nr.215/2000, O.M.F.P. nr.58/2003 si O.M.F.P. nr.1040/2004.

**II.** Prin Deciziile de impunere anuala pentru veniturile realizate de persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anii 2001, 2002, 2003, 2004 si 2005, emise in baza Raportului de inspectie fiscala nr...., organele de inspectie fiscala ale Administratiei Finantelor Publice sector ... au stabilit in sarcina petentei o diferenta de impozit anual de regularizat in plus, in suma totala de ... lei.

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

Doamna avocat X titulara Cabinetului individual de avocatura "X" a exercitat activitatea in baza Deciziei nr.... emisa de Baroul Bucuresti la sediul ce face obiectul contractelor de comodat anexate la dosarul cauzei, in perioada ..., situat in ... Bucuresti. Ulterior, in baza

Deciziei Baroului nr...., petenta isi desfasoara activitatea la sediul ce face obiectul contractului de comodat anexat la dosarul cauzei pentru perioada ..., situat in str..., Bucuresti.

*Cauza supusa solutionarii este daca sunt deductibile fiscal cheltuielile efectuate cu intretinerea si functionarea spatiului folosit la desfasurarea activitatii, in temeiul unor contracte de comodat, pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii, in conditiile in care documentele justificative nu sunt emise pe numele contribuabilului, ci al comodantului sau proprietarului.*

**In fapt**, inspectia fiscala a vizat perioada ..., si a avut ca obiect verificarea bazelor de impunere, a legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabil, respectarii legislatiei fiscale si contabile, stabilirii diferentelor de plata.

Deciziile de impunere anuala pe anii 2001, 2002, 2003, 2004 si 2005 au fost intocmite pe baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr...., intocmit pe baza datelor din evidenta contabila si a documentelor care au stat la baza inregistrarilor.

Stabilirea diferentelor de venit net aferente anilor 2001, 2002, 2003, 2004 si 2005 a avut la baza neadmiterea la deducere a cheltuielilor in suma de:

- .... **lei**, reprezentand utilitati sediu (energie, telefon, apa, gaze, intretinere), intrucat documentele nu sunt emise pe numele contribuabilului, in baza legislatiei referitoare la documentele justificative care stau la baza inregistrarilor in contabilitate (Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, O.M.F. nr.215/2000, O.M.F.P. nr.58/2003, O.M.F.P. nr.1.040/2004), cheltuieli contestate de petenta;

- ... **lei**, reprezentand diferenta intre valoarea de intrare si amortizarea mijlocului fix (telefon mobil) in baza prevederilor art.48, alin.4, lit.c din Legea nr.571/2003, republicata, cheltuieli ce nu au fost contestate de petenta.

**In drept**, in ceea ce priveste cheltuielile in suma totala de ... lei aferente anilor 2001, 2002, 2003, 2004 si 2005 efectuate cu plata utilitatilor pentru sediu (energie, telefon, apa, gaze, intretinere), pct. 54 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, in cazul determinarii venitului net din activitati independente, prevede:

"Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

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

Prevederi similare erau prevazute si in legislatia anterioara intrarii in vigoare a Codului fiscal, respectiv la pct. 2 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 54/2003:

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

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

**a) sa fie efectuate în interesul direct al activitatii;**

*b) sa corespunda unor cheltuieli efective si sa fie justificate cu documente;*  
*c) sa fie cuprinse în cheltuielile exercitiului financiar al anului în cursul caruia au fost platite.*

Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

(...)

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

Art.10 din O.G. nr.73/1999 privind impozitul pe venit, prevede:

*“(1) În vederea determinării venitului net ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplica următoarele reguli:*

(...);

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

Astfel, la art.10 pct.7 și 9 din Normele de aplicare a O.G. nr.73/1999 privind impozitul pe venit, aprobate prin H.G. nr. 1066/1999 se precizează modalitățile de evaluare a folosinței bunurilor din patrimoniul personal cu folosință mixtă (pentru afacere și în scop personal), în speța, în funcție de numărul de metri pătrați folosiți în interes de afacere.

De asemenea la art. 10 din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, în vigoare la data de 1 ianuarie 2002, se prevede:

*“(1) În vederea determinării venitului net ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplică următoarele reguli:*

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

Ca urmare, prin dispozițiile legale sus-citate, **sunt precizate în mod expres cheltuielile deductibile care pot fi deduse, nefiind permisă extinderea lor prin analogie.**

Se reține că prima condiție generală pe care trebuie să o îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse este aceea că aceste cheltuieli **“sa fie efectuate în interesul direct al activității “** și nu în interes personal.

Prin contestația formulată petenta contestă excluderea de la deducere a cheltuielilor efectuate cu utilitățile la spațiile care fac obiectul unor contracte de comodat, susținând că acestea sunt făcute pentru consumuri inerente activității impozitate, reprezintă cheltuieli efective, aferente activității desfășurate și au la bază contractele de comodat, art. 1564 și 1569 din Codul civil obligând comodatarii la achitarea "spezelor necesare la uzul lucrului împrumutat", ca dispozițiile legale invocate de organele de inspecție prevăd că "atunci când este cazul" în documentul justificativ se face "menționarea partilor care participă la efectuarea operațiunii economice și financiare" și că factura emisă pe numele comodatului pentru utilitățile consumate în activitatea supusă impozitării, alături de dovada plății, reprezintă un document justificativ admis de lege, "care furnizează toate informațiile prevăzute de normele

legale in vigoare". Totodata, contestatoarea arata ca nu exista niciun text de lege care sa prevada expres faptul ca sunt nedeductibile cheltuielile aferente intretinerii bunurilor folosite in temeiul unor contracte de comodat/inchiriere, pentru care facturile sunt emise pe numele proprietarilor, si chiar legea stabileste ca "sunt deductibile numai pentru partea de cheltuiala care este aferenta activitatii independente".

Prin adresa nr...., Serviciul de solutionare a contestatiilor a solicitat punct de vedere Directiei generale juridice din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor - ANAF -, precum si Directiei generale legislatie impozite directe din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor, pentru a ne comunica daca, *in cazul bunurilor folosite la desfasurarea unor activitati independente, in temeiul unor contracte de inchiriere sau de comodat, sunt deductibile cheltuielile de intretinere si functionare a acestora, pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii, chiar daca documentele justificative nu sunt emise pe numele contribuabilului, ci al comodantului sau proprietarului, dupa caz.*

Cu adresa nr.261909/03.09.2007 inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.35044/04.09.2007 Directia generala legislatie impozite directe din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor, considera urmatoarele:

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

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

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

**Concluzionand, se retine faptul ca organul de inspectie in determinarea cheltuielilor pentru care nu s-a admis deducerea fiscala, s-a rezumat doar la constatarea ca respectivele cheltuielili cu utilitatile, nu sunt deductibile pe motiv ca respectivele cheltuieli sunt consemnate in documente justificative care nu sunt emise pe numele comodatarului, persoana fizica autorizata sa desfasoare activitatea independenta, cu indicarea elementelor de identificare ale acestei persoane ci pe numele comodatarului, iar legislatia referitoare la documentele justificative care stau la baza inregistrarilor in contabilitate nu contine exceptii de la regula generala in cazul contractelor de comodat (Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, O.M.F.**

nr. 215/2000, O.M.F.P. nr. 58/2003, O.M.F.P. nr. 1.040/2004), **fara ca stabilirea nedeductibilitatii sa fie intemeiata pe constatari complete.** Astfel, in urma inspectiei fiscale nu s-a facut nicio referire la existenta contractelor de comodat, la analizarea prevederilor din cuprinsul contractelor de comodat, ci au fost considerate ca nedeductibile respectivele cheltuielili cu utilitatile intrucat documentele nu sunt emise pe numele Cabinetului individual de avocatura "X".

Prevederile O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, stipuleaza:

***"Art.6 <Exercitarea dreptului de apreciere>***

***Organul fiscal este îndreptatit sa aprecieze, în limitele atributiilor si competentelor ce îi revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, întemeiata pe constatari complete asupra tuturor împrejurarilor edificatoare în cauza.***

***Art.7 <Rolul activ>***

***(...)***

***(2) Organul fiscal este îndreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea în vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.***

***(...)"***

In aceste conditii, fata de cele retinute in cuprinsul deciziei, se vor aplica prevederile art.216 alin.(3) din Codul de procedura fiscala, republicat si se va dispune ***desfiintarea partiala a Deciziilor de impunere anuale pe anii 2001, 2002, 2003, 2004 si 2005 si partiala a Raportului de inspectie fiscala nr. ... emise de catre Administratia Finantelor Publice Sector ... in ceea ce priveste elementele de cheltuieli nedeductibile aferente anilor 2001-2005 efectuate cu intretinerea si functionarea bunurilor care fac obiectul contractului de comodat, pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii, potrivit intelegerii între parti, in scopul reverificarii si stabilirii situatiei reale privind venitul net al anilor 2001-2005.***

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 12.6-12.9 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 care prevad urmatoarele:

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

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

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

Pentru considerentele aratate si in temeiul art.10 din O.G. nr.73/1999 privind impozitul pe venit, pct.7 si 9 din Normele de aplicare a O.G. nr.73/1999 privind impozitul pe venit, aprobate prin H.G. nr. 1066/1999, pct. 2 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.

54/2003, pct. 54 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, pct. 12.6-12.9 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, art.6, art.7 si art.216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata,

### **DECIDE**

Desfiintarea partiala a Deciziilor de impunere anuale pe anii 2001, 2002, 2003, 2004 si 2005 emise de Administratia Finantelor Publice Sector ... si a Raportului de inspectie fiscala nr.... emise de catre Administratia Finantelor Publice sector ..., in ceea ce priveste elementele de cheltuieli efectuate cu intretinerea si functionarea bunurilor care fac obiectul contractelor de comodat, urmand ca, organul de control, altul decat cel care a incheiat actul contestat, sa procedeze la reverificarea aceleiasi perioade si aceluiasi tip de impozit, avand in vedere cele precizate in prezenta decizie si tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta.

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