

DECIZIA nr. 407/2008
privind solutionarea contestatiei formulata de
domnul **X**,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii, a fost sesizata de Serviciul inspectie fiscala persoane fizice din cadrul Administratia Finantelor Publice Sector 1, cu adresele nr. x, nr. x si nr. x, inregistrate la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x, nr. x si nr. x, asupra contestatiei formulata de contribuabilul **X**, cu domiciliul in x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 1 sub nr. x, completata prin adresele inregistrate la DGFP-MB sub nr. x si sub nr. x, il constituie:

- Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit suplimentar de plata diferente de impozit pe venitul net anual pentru anul 2003 in suma de x lei si accesorii aferente in suma de x;
- Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit suplimentar de plata diferente de impozit pe venitul net anual pentru anul 2005 in suma de x lei si accesorii aferente in suma de x lei;
- Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit suplimentar de plata diferente de impozit pe venitul net anual pentru anul 2007 in suma de x lei.

Deciziile de impunere contestate, comunicate in data de **26.09.2008**, au fost emise in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x intocmit organele de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 1.

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, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de contribuabilul **X**.

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

I. In sustinerea contestatiei, contribuabilul aduce urmatoarele argumente:

Referitor la anul 2003:

Organul de inspectie fiscala a considerat eronat ca sunt nedeductibile fiscal cheltuielile cu asigurarea Casco pentru autoturismul marca x nr. x, intrucat art. 16 alin. (4) din HG nr. 54/2003 prevede clar si enumera cheltuielile nedeductibile.

Asigurarea Casco nu este specificata, motiv pentru care aceasta cheltuiala este deductibila.

Daca s-ar produce un accident in exercitarea profesiei de avocat, in vederea realizarii de venituri pentru aceasta activitate, masina va fi reparata in service, iar proprietarul care o da spre folosinta nu are obligatia de a suporta pagubele rezultate din accident.

Organul fiscal nu poate sa completeze si sa modifice legea.

Codul fiscal, prin care se mentioneaza expres ca este nedeductibila aceasta categorie de cheltuieli, se aplica din anul 2004, astfel ca pana la aparitia acestui act normativ sunt aplicabile dispozitiile OG nr. 7/2001 si HG nr. 54/2003.

Referitor la anul 2005:

S-a sczut corect suma de x lei, deoarece s-a inregistrata de 2 ori in evidenta contabila, insa datorita unei greseli de aditie, nivelul cheltuielilor anului 2005 a fost trecut mult mai mic decat cel real si astfel s-a sczut din venitul brut o suma cu mult mai mica respectiv x lei, fata de x lei cat era corect.

Prin adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, contribuabilul a solicitat "*aprobarea retragerii contestatiei (...) pentru anul 2005, intrucat cheltuielile cu telefonul fix sunt cheltuieli nedeductibile in suma de x lei ROL si aceasta incheie litigiul aparut pentru anul 2005.*"

Referitor la anul 2007:

Suma de x lei reprezentand contravaloarea unei usi cu geamuri la camera inchiriata a fost considerata cheltuiala nedeductibila, desi, conform contractului de inchiriere chiriasul este obligat sa intretina bunul inchiriat pe perioada derularii contractului si sa-l predea in stare buna, conform art. 1410 si 1420 din Codul civil.

De-a lungul anilor, datorita traficului de persoane, usa s-a rupt si trebuia schimbata.

Spre deosebire de Romania, in Europa Occidentala, avocatilor le sunt deduse cheltuielile cu achizitionarea hainelor, rechizitelor, cartilor, transportului la simpozitioane si congrese, telefoane si alte cheltuieli necesare in exercitarea profesiei de avocat.

"In ceea ce priveste aplicarea impozitului pe anii 2003 si 2004 si calculul majorarilor si penalitatilor de intarziere, acestea s-au calculat pe o lege abrogata, deoarece Codul fiscal a abrogat OG nr. 7/2001, astfel ca temeiul juridic de aplicare este Codul fiscal, chiar daca sunt in discutie anii 2003 si 2004, insa controlul s-a efectuat in septembrie 2008."

In concluzie, contribuabilul solicita anulara deciziilor de impunere contestate si efectuarea compensarilor pentru anul 2005.

II. Prin Deciziile de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, nr. x si nr.x emise in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, AFP Sector 1 a stabilit suplimentar de plata diferente de impozit pe venitul net anual pentru anii 2003, 2005 si 2007 in suma de x lei si accesorii aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar pentru anii 2003 si 2005 in suma de x lei.

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

Perioada supusa inspectiei fiscale, in ceea ce priveste impozitul pe venit, a fost 01.01.2003 - 31.12.2007.

In baza Deciziei Baroului Bucuresti nr. x, domnul X exercita profesia de avocat in cadrul CIA "X", care are sediul la aceeasi adresa cu cea a domiciliului contribuabilului in x.

3.1. Referitor la Deciziile de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x si nr. x:

Cauza supusa solutionarii este daca organul de inspectie fiscala a stabilit corect suplimentar in plus, in sarcina contribuabilului, diferente de impozit pe venitul net anual in

plus pentru anii 2003 si 2007 in suma totala de x lei si accesorii aferente diferentei de impozit pe venitul net anual in plus pentru anul 2003 in suma de x lei, in conditiile in care informatiile si documentele depuse de contestatar in sustinerea contestatiei cu privire la acest capat de cerere nu sunt de natura sa modifice constatările organului de inspectie fiscala.

In fapt: Deciziile de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x si nr. x au fost emise de AFP Sector 1 in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, prin care organele de inspectie fiscala au stabilit, pentru anii 2003 si 2007, urmatoarele:

Anul	2003	2007
Venit brut conform declaratiei speciale		
Venit brut urmare inspectiei fiscale		
Cheltuieli deductibile conform declaratiei speciale		
Cheltuieli deductibile urmare inspectiei fiscale		
Venit net conform declaratiei speciale		
Venit net urmare inspectiei fiscale		
Diferenta de venit impozabil urmare inspectiei fiscale		

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

Pentru anul 2003:

- asigurare masina - x lei.

Pentru anul 2007:

- contravaloare usa cu pervaz si geamuri - x lei.

In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, AFP Sector 1 a emis Deciziile de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x si nr. x, prin care a stabilit diferente de impozit pe venitul net anual in plus pentru anii 2003 si 2007 in suma totala de x lei si accesorii aferente in suma de x lei

In drept, in conformitate cu prevederile art. 10 si art. 16 din OG nr. 7/2001 privind impozitul pe venit si de normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 54/2003:

Ordonanta:

“**Art. 10.** - (1) În vederea determinării venitului net ca diferență între venitul brut si cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplică următoarele reguli:

a) cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării acestuia, justificate prin documente;

b) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale nu sunt cheltuieli aferente venitului;

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

“**Art. 16.** - (1) Venitul net din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă.

(2) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile.

(3) Venitul brut cuprinde sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură, inclusiv contravaloarea bunurilor din patrimoniul afacerii, **rămase după încetarea definitivă a activității**. Nu sunt considerate venituri brute sumele primite sub formă de credite.”

Norme metodologice:

“2. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidentele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea regulilor prevăzute în normele metodologice date în aplicarea art. 10 din ordonanță.

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

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;
b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente;
c) să fie cuprinse în cheltuielile exercitiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

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

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

- **cheltuielile cu functionarea și întreținerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii (...)**”.

De asemenea, aceste dispoziții legale se regăsesc și în Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2007.

În conformitate cu dispozițiile pct. 13, 14 și 15 din OMFP nr. 58/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobată cu modificări prin Legea nr. 493/2002, cu modificările ulterioare:

"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.**

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

- denumirea documentului;
- **numele și prenumele contribuabilului**, precum și adresa completă;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);

- continutul operațiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, și temeiul legal al efectuării ei;

- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii;

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

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."

Dispoziții legale similare se regăsesc și în OMFP nr. 1040/2004.

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 sunt efectuate în interesul direct al activității impozabile și nu în interes personal, care sunt înregistrate corect în evidența contabilă în partidă simplă și care sunt justificate cu documente corect întocmite, nefiind permisă deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului și al familiei sale.

Având în vedere dispozițiile pct. 13, 14 și 15 din OMFP nr. 58/2003, respectiv ale pct. 13, 14 și 15 din OMFP nr. 1040/2004, rezulta că, orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă, dobândind astfel calitatea de document justificativ. De altfel, pentru a justifica efectuarea cheltuielilor, contribuabilul avea obligația de a prezenta documente întocmite potrivit prevederilor legale în vigoare.

Pentru a dobândi calitatea de documente justificative, înscrisurile care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă trebuie să cuprindă obligatoriu elementele principale prevăzute în structura formularelor menționate în normele metodologice menționate mai sus și să furnizeze toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare. Obligatorietatea deținerii unor documente justificative corect și complet întocmite este cu atât mai mult evidențiată cu cât este vorba de sume ori bunuri care se folosesc în mod curent pentru uzul personal al contribuabililor persoane fizice.

Intrucât contribuabilul nu a anexat dovezile pe care se întemeiază contestația formulată, prin adresa nr. x, organul de soluționare a contestației i-a solicitat îndeplinirea acestei lipse. Astfel că, prin adresa înregistrată la DGFP-MB sub nr. x, contestatarul a transmis, cu privire la cheltuielile stabilite de către organul de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile, contestate, următoarele documente:

A. Referitor la cheltuiala aferentă anului 2007 reprezentând contravaloarea usii cu pervaz și geamuri în suma de x lei:

1. - declarația privind veniturile estimate din cedarea folosinței bunurilor pentru anul 2006 înregistrată la AFP Sector 1 sub nr. x, prin care domnul X a declarat că a obținut în cursul **anului 2006** venituri din cedarea folosinței **unei camere** din imobilul situat în x.

De menționat că acest document nu prezintă relevanța în susținerea contestației, întrucât veniturile obținute de contribuabil în anul 2006 nu fac obiectul contestației sale.

2. - contractul de închiriere înregistrat la AFP Sector 1 sub nr. x, încheiat între domnul X, în calitate de proprietar și Cabinetul Individual de Avocat "x", în calitate de chirias, având ca obiect imobilul situat la adresa mai sus menționată, iar durata contractului fiind 05.10.2006 - 05.10.2007.

Din analiza contractului nr. x, rezulta că acesta nu conține nicio precizare cu privire la suprafața închiriată cabinetului de avocat din totalul suprafeței apartamentului, deși, pe de o parte, atât domiciliul contribuabilului, cât și sediul cabinetului se află la aceeași adresă, respectiv

x, iar, pe de alta parte, potrivit dispozitiilor legale sus-citate, deducerea cheltuielilor pentru bunurile care fac obiectul unui contract de inchiriere este admisa numai pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii, determinata pe baza raportului dintre suprafata pusa la dispozitie cabinetului mentionata in contractul de inchiriere incheiat intre parti si suprafata totala a locuintei, exprimata in metri patrati.

3. - factura fiscala nr. x si chitanta nr. x emise de x pe numele persoanei fizice X si nu pe numele persoanei fizice autorizata, respectiv pe numele Cabinetului Individual de Avocat "X", desi dispozitiile legale sunt imperative in ceea ce priveste elementele pe care trebuie sa le contina documentele in baza carora se realizeaza inregistrările in evidenta contabila.

De altfel, in cazul in speta, 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 X, in calitate de persoana fizica, care poate achizitiona bunuri si servicii pentru uzul sau personal, cat si domnul X, in calitate de persoana fizica autorizata, care poate achizitiona bunuri si servicii in scopul exercitarii profesiei de avocat.

Mai mult, 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 în toate actele profesionale.**

Referitor la sustinerea contribuabilului potrivit careia cheltuiala aferenta anului 2007 reprezentand contravaloarea usii cu pervaz si geamuri in suma de x lei este efectuata in legatura cu activitatea desfasurata, mentionam ca, potrivit dispozitiilor Codului 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 generale nu sunt indeplinite.

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

De asemenea, sustinerea contribuabilului potrivit careia in decursul timpului a folosit imobilul, proprietate personala pentru a primi clientii si pentru a le rezolva problemele, distrugandu-si covoarele, usile, parchetul si alte obiecte, nu prezinta relevanta in solutionarea contestatiei, cata vreme, pe de-o parte, **existenta sediului profesional la adresa de domiciliu reprezinta rezultatul acordului de vointa** atat al proprietarului, cat si al chirasului, rezultat concretizat in contractul de inchiriere inregistrat la AFP Sector 1 sub nr. x, iar, pe de alta parte, **rezolvarea problemelor clientilor reprezinta chiar obiectul activitatii sale profesionale**, pentru care, conform art. 132 alin. (1) din Statul profesiei de avocat, "are dreptul la onorariu."

Mai mult, conform dispozitiilor pct. 139 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a art. 62 din Codul fiscal, in vigoare in anul 2007, **uzura bunurilor închiriate si cheltuielile ocazionate de întreținerea si repararea acestora, reprezinta cheltuiala deductibilă aferentă venitului obtinut de proprietar din cedarea folosintei bunurilor**, si nu aferenta venitului obtinut de chirias, **stabilită în cota forfetară de 25% aplicată la venitul brut**, iar conform prevederilor art. 62 alin. (1) din Legea nr. 571/2003

privind Codul fiscal, in cazul in care chiriasul efectueaza cheltuieli care cad in sarcina proprietarului, venitul brut din cedarea folosintei bunurilor obtinut de proprietar se majorează cu valoarea acestor cheltuieli.

De subliniat este faptul ca, in cazul in speta, cumparatorul usii respective este insusi proprietarul imobilului inchiriat.

Faptul ca una dintre obligatiile chiriasului este aceea de a transmite proprietarului imobilul inchiriat in conditiile in care l-a preluat, este de necontestat, inasa, asa cum insusi contribuabilul a retinut in contestatia formulata, potrivit dispozitiilor art. 1410 si art. 1420 din Codului civil:

"**Art. 1410** - Obiectul contractului de locatiune este un lucru sau o lucrare."

"**Art. 1420.** - **Locatorul** (in speta, proprietarul) **este dator**, prin insasi natura contractului, fara sa fie trebuinta de nici o stipulatie speciala:

1. de a trada*) locatarului lucrul inchiriat sau arendat;
2. **de a-l mentine in stare de a putea servi la intrebuintarea pentru care a fost inchiriat** sau arendat;
3. de a face ca locatarul sa se poata folosi neimpiedicat in tot timpul locatiunii."

Totodata, nu poate fi retinuta nici motivatia contribuabilului potrivit careia "in Europa Occidentala, avocatilor le sunt deduse cheltuielile facute cu haine, rechizite, carti, transportul la simpozioane si congrese, telefoane si alte cheltuieli necesare in exercitarea profesiei de avocat", intrucat nu prezinta concret care este legatura intre afirmatia sa si constatarile organului de inspectie fiscala cu privire la cheltuielile nedeductibile contestate.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca, in mod corect, **organul de inspectie fiscala a considerat ca fiind nedeductibila din punct de vedere fiscal cheltuielile aferente anului 2007 reprezentand contravaloarea usii cu pervaz si geamuri in suma de x lei**, intrucat documentele sunt emise pe numele persoanei fizice X si nu pe numele persoanei fizice autorizata, respectiv pe numele Cabinetului Individual de Avocat "X", astfel neputand dobandi calitatea de document justificativ.

B. Referitor la cheltuielile aferente anului 2003 reprezentand asigurarea masinii in suma de x lei:

1. contractul de comodat autentificat sub nr. x, incheiat intre domnul X, in calitate de comodant si **Cabinetul Individual de Avocatura X, in calitate de comodat**, avand ca obiect autoturismul marca x, nr. de identificare x, nr. de omologare x, inmatriculat sub nr. x;
2. contract de asigurare auto - CASCO nr. x, incheiat intre x, in calitate de societate de asigurari si **domnul X, in calitate de asigurat**, avand ca obiect autoturismul marca x, mai sus mentionat;
3. contract de asigurare auto - CASCO nr. x, incheiat intre x, in calitate de societate de asigurari si **domnul X, in calitate de asigurat**, avand acelasi obiect ca si contractul incheiat in data de 28.10.2002;
4. chitantele nr. x, nr. x, nr. x si nr. x, potrivit carora **domnul X, in calitate de asigurat** a achitat contravaloarea primelor de asigurare conform contractului x.

Asa cum s-a retinut anterior, potrivit dispozitiilor legale in vigoare pe perioada supusa impunerii pentru a putea fi deductibile din punct de vedere fiscal, cheltuielile efectuate trebuie sa fie aferente venitului realizat, respectiv sa fie efectuate în cadrul activităților

desfășurate în scopul realizării acestuia și să fie justificate prin documente întocmite cu respectarea prevederilor pct. 13, 14 și 15 din OMFP nr. 58/2003.

Din documentele mai sus enumerate, se constată că, deși asigurarea CASCO vizează autoturismul marca X, nr. de identificare X, înmatriculat sub nr. X, care, în cursul anului 2003, a fost dat cu titlu de împrumut Cabinetului Individual de Avocatură X, contractul de asigurare este încheiat între societatea de asigurare și **proprietarul mașinii respective, domnul X**, plata primelor de asigurare fiind efectuată tot de către acesta.

În conformitate cu punctul 2 din Normele metodologice de aplicare ale art. 16 din O.G. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobate prin H.G. nr. 54/2003:

“2. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- cheltuielile cu primele de asigurare care privesc **imobilizările corporale și necorporale**, inclusiv pentru **stocurile deținute**, precum și cheltuielile de asigurare **pentru boli profesionale și risc profesional și împotriva accidentelor de muncă**;

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

Având în vedere reglementările legale de mai sus, rezultă că pentru a fi deductibile, primele de asigurare trebuie să vizeze asigurarea bunurilor (imobilizări corporale și necorporale) din patrimoniul cabinetului individual de avocat, a stocurilor deținute sau asigurarea profesională, respectiv asigurarea pentru boli profesionale și risc profesional și împotriva accidentelor de muncă care, potrivit legii, este o asigurare obligatorie, făcând parte din sistemul de asigurări sociale și fiind garantată de stat.

De asemenea, pot fi deductibile cheltuielile cu primele de asigurare pentru bunurile din patrimoniul personal, **cu condiția** ca acestea să reprezinte garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității independente a contribuabilului. De menționat este faptul că, la contestația formulată, completată ulterior prin adresa înregistrată la DGFP-MB sub nr. X, contestatarul nu a anexat niciun document din care să rezultă că autoturismul marca X, nr. de identificare X, înmatriculat sub nr. X a reprezentat, în anul 2003, garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea profesiei de avocat.

Mai mult, în conformitate cu dispozițiile art. 2 pct. 4 din Legea nr. 32/2000 privind societățile de asigurare și supravegherea asigurărilor, în vigoare în cursul anului 2003, persoana asigurată este **“persoana care are un contract de asigurare încheiat cu asigurătorul**, în speță, domnul X, în calitate de persoană fizică, proprietar al autoturismului și comodant, conform contractului nr. X **și nu** Cabinetul Individual de Avocatură X, în calitatea de persoană fizică autorizată și comodatar, conform aceluși contract de comodant.

De asemenea, câtă vreme despăgubirile, sumele asigurate și orice alte drepturi rezultate din contractele de asigurare auto - CASCO nr. X și nr. X reprezintă venituri încasate (în bani; reparații efectuate asupra autovehiculului, în caz de accident; s.a.) de către asigurat, respectiv de către domnul X, în calitate de persoană fizică, proprietar al autoturismului, rezultă că și plata primelor de asigurare este o cheltuială tot a aceleiași persoane.

Prin urmare, cheltuielile cu asigurarea auto CASCO a unui autoturism, proprietate personală a unei persoane care i-a cedat gratuit folosința unei alte persoane, în speță cabinetului de avocat, reprezintă **o cheltuială personală, opțională a proprietarului**. Astfel

ca, asigurarea CASCO, din punct de vedere fiscal nu este o cheltuială angajată de cabinet în vederea obținerii de venit.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei afirmatia contribuabilului potrivit căreia dacă, la art. 16 alin. (4) din HG nr. 54/2003, asigurarea CASCO nu figurează ca nedeductibilă, rezultă că este o cheltuială deductibilă, întrucât OG nr. 7/2001 privind impozitul pe venit **nu conține nicio prevedere** în care să se stipuleze în mod expres că orice altă cheltuială, decât cele enumerate expres la art. 16 alin. (4), este deductibilă fiscal.

De menționat este că, în mod eronat, contribuabilul a reținut că există art. 16 alin. (4) din HG nr. 54/2003, în loc de art. 16 alin. (4) din OG nr. 7/2001 privind impozitul pe venit.

Față de cele mai sus prezentate, rezultă că organul de inspecție fiscală a stabilit corect, faptul că **primele de asigurare auto CASCO aferente anului 2003, în suma de x lei sunt cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal.**

C - Referitor la accesoriile aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală în plus pentru anul 2003 în suma de x lei:

Potrivit art. 119 și art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”

“Art. 120 - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care sa stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.(...).

(6) Pentru obligațiile fiscale neachitate la termenul de plată, reprezentând impozitul pe venitul global, se datorează majorări de întârziere după cum urmează:

a) pentru anul fiscal de impunere majorările de întârziere pentru plățile anticipate stabilite de organul fiscal prin decizii de plăți anticipate se calculează până la data plății debitului sau, după caz, până la data de 31 decembrie;

b) majorările de întârziere pentru sumele neachitate în anul de impunere, potrivit lit. a), se calculează începând cu data de 1 ianuarie a anului următor până la data stingerii acestora, inclusiv;

c) în cazul în care impozitul pe venit stabilit prin decizia de impunere anuală este mai mic decât cel stabilit prin deciziile de plăți anticipate, majorările de întârziere se recalculază, începând cu data de 1 ianuarie a anului următor celui de impunere, la soldul neachitat în raport cu impozitul anual stabilit prin decizia de impunere anuală, urmând a se face regularizarea majorărilor de întârziere în mod corespunzător.”

Față de prevederile legale de mai sus, rezultă că majorările de întârziere se datorează pentru neachitarea **la termenul de scadență** de către debitor a obligațiilor de plată.

Totodată, art. 67 din OG nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, coroborate cu normele metodologice de aplicare a acestui articol, aprobate prin HG nr. 54/2003 prevad:

Ordonanță:

“Art. 67. - (1) Diferentele de impozit rămase de achitat conform deciziei de impunere anuală se plătesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, perioadă pentru care nu se calculează și nu se datorează majorări de întârziere.”

Norme metodologice:

“1. Decizia de impunere anuală se stabilește, în baza documentelor necesare, de către organul fiscal care va efectua globalizarea, respectiv de organul fiscal în a cărui rază teritorială contribuabilul își are domiciliul.

2. Diferentele de impozit pe venitul anual global, calculate prin deciziile de impunere, se plătesc la organul fiscal de domiciliu.

3. Pentru neplata la termen a acestor diferente contribuabilul datorează majorări de întârziere și penalități de întârziere calculate conform legii.

(...) 6. În situația în care organul fiscal competent constată diferențe de venituri supuse globalizării, se va emite o nouă decizie de impunere anuală prin care se stabilesc diferențe de impozite de plată, **situație în care majorările de întârziere și penalitățile de întârziere se vor calcula de la termenul de plată stabilit în decizia de impunere inițială comunicată.**”

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contribuabilului potrivit cărora aplicarea impozitului pe anii 2003 și 2004 și calculul majorărilor și penalităților de întârziere s-au efectuat conform unei legi abrogate, temeiul juridic corect de aplicare fiind Codul fiscal, chiar dacă sunt în discuție anii 2003 și 2004, întrucât controlul s-a efectuat în septembrie 2008, având în vedere următoarele considerente:

1.- veniturile din activități independente obținute în anul 2004 urmare exercitării profesiei de avocat nu fac obiectul deciziilor de impunere contestate.

De menționat este faptul că prin adresa nr. x, organul de soluționare a contestației i-a solicitat contribuabilului precizarea în clar a titlurilor de creanță (nr. și data actelor administrative) contestate, urmare careia, prin adresa înregistrată la DGFP-MB sub nr. x, acesta a menționat că se îndreaptă numai împotriva deciziilor de impunere emise urmare inspecție fiscale aferente anilor 2003, 2005 și 2007.

2. - conform principiului de drept "tempus regit actum", actul juridic este reglementat de legea valabilă în momentul încheierii acestuia (actul juridic se încheie în conformitate cu prevederile legale în vigoare la data întocmirii lui și este supus acestora).

Întrucât organele de inspecție fiscală pot efectua controale în interiorul perioadei de prescripție, în speta pentru raporturi juridice de drept fiscal născute înainte de intrarea în vigoare, la 1 ianuarie 2004, a Codului fiscal, este evident că stabilirea diferentelor de impozit pe venit datorate de contribuabil trebuie efectuată în baza reglementărilor existente în momentul nasterii raportului juridic de drept fiscal, chiar dacă acțiunea de control se desfășoară în perioada în care sunt în vigoare dispozițiile Codului fiscal.

Sub acest aspect este de observat că dispozițiile Codului fiscal, intrat în vigoare la data de 1 ianuarie 2004, pot opera numai pentru viitor, toate actele supuse inspecției fiscale ce se efectuează de către organele fiscale, în vederea examinării legalității deducerilor cheltuielilor neputând fi astfel analizate, în conformitate cu principiul tempus regit actum, decât potrivit normelor legale aplicabile în momentul nasterii fiecărui raport juridic de drept fiscal.

Având în vedere reglementările legale sus-menționate, precum și faptul că nu a depus documente sau situații din care să rezulte că organul de inspecție fiscală a calculat eronat accesoriile aferente diferenței de impozit pe venitul net anual stabilite suplimentar în plus pentru anul 2003, deși i s-a solicitat prin adresa nr.x, confirmată de primire în data de

03.11.2008, si in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principale*, rezulta ca obligatiile de plata accesorii in suma de x lei sunt legal datorate de domnul X.

Prin urmare, Deciziile de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x si nr. x au fost emise corect de AFP Sector 1, drept pentru care, pentru acest capat de cerere, contestatia formulata urmeaza a se respinge ca neintemeiata.

3.2. Referitor la Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x:

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P. - M.B. se poate investi cu analiza pe fond a acestui capat de cerere al contestatiei, in conditiile in care contribuabilul a renuntat la contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit suplimentar de plata diferente de impozit pe venitul net anual pentru anul 2005 in suma de x lei si accesorii aferente in suma de x lei.

In fapt, prin adresa inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti sub nr. x, domnul X a declarat ca renunta la contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x intocmit organele de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 1.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art. 208 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Contestatia poate fi retrasa de contestator pana la solutionarea acesteia. Organul de solutionare competent va comunica contestatorului decizia prin care se ia act de renuntarea la contestatie. (...)"

In speta sunt incidente si prevederile pct. 4.3 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Presedintelui ANAF nr. 519/2005, care stipuleaza:

"Organul de solutionare competent va comunica decizia prin care ia act de renuntarea la contestatie după expirarea termenului general de depunere a contestatiei."

Intrucat prin adresa inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti sub nr. x, domnul X a declarat ca renunta la contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x intocmit organele de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 1, Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.-M.B. ia act de renuntare la acest capat de cerere al contestatiei.

3.3. Referitor la solicitarea contribuabilului privind efectuarea compensarilor pentru anul 2005:

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii este organul competent care se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care solicitarea contribuabilului excede prevederilor titlului IX Cod procedura fiscala.

In fapt, prin contestatia formulata, contribuabilul a solicitat si efectuarea compensarilor pentru anul 2005.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

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

“Art. 209 - (1) Contestatiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a deciziilor pentru regularizarea situatiei, emise în conformitate cu legislatia în materie vamală, se solutionează după cum urmează:

a) contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamală, precum si accesorii ale acestora, al căror quantum este sub 1.000.000 lei, se solutionează de către **organele competente constituite la nivelul directiilor generale unde contestatarii au domiciliul fiscal (...)**”.

De asemenea, potrivit pct. 9.8 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:

“În cazul în care contestatiile sunt astfel formulate încât au si alt caracter pe lângă cel de cale administrativa de atac, pentru aceste aspecte cererea se va înainta organelor competente de catre organul investit cu solutionarea caii administrative de atac, dupa solutionarea acesteia.”

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, precum si faptul ca prin contestatia formulata domnul X a solicitat si efectuarea compensarilor pentru anul 2005, Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.-M.B nu se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, intrucat nu intra in competenta sa de solutionare.

In temeiul pct. 9.8 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, acest capat de cerere va fi transmis Administratiei Finantelor Publice Sector 1, spre competenta solutionare.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul pct. 13, 14 si 15 din OMFP nr. 58/2003, pct. 13, 14 si 15 din OMFP nr. 1040/2004, art. 62 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, pct. 139 din HG nr. 44/2004, art. 1410 si art. 1420 din Codul civil, art. 2 pct. 4 din Legea nr. 32/2000, art. 10, art. 16 si art. 67 din OG nr. 7/2001, HG nr. 54/2003, pct. 4.3, 9.8 din Instructiunile aprobate prin Ordinul Presedintelui ANAF nr. 519/2005, art. 119, art.120, art. 205 alin. (1), art. 208 alin. (1), art. 209 alin. (1) lit. a), art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE:

1. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de domnul **X** impotriva Deciziilor de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x si nr.x, prin care s-au stabilit diferente de impozit pe venitul net anual in plus pentru anii 2003 si 2007 in suma totala de x lei si accesorii aferente diferentei de impozit pe venitul net anual in plus pentru anul 2003 in suma de x lei.

2. D.G.F.P.-M.B. ia act de renuntare la contestatia formulata de domnul **X** impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit suplimentar de plata diferente de impozit pe venitul net anual pentru anul 2005 in suma de x lei si accesorii aferente in suma de x lei.

3. Transmite spre competenta solutionare Administratiei Finantelor Publice Sector 1, capatul de cerere al contestatiei prin care domnul **X** a solicitat efectuarea compensarilor pentru anul 2005.

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.