

**DECIZIA nr. 416/2007**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
contribuabila **X**,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice Sector 4, prin adresa nr. x, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti sub nr. x asupra contestatiei formulata de doamna **X**, cu domiciliul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 4 sub nr. x, il constituie Decizia de impunere nr. x privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala emisa de AFP Sector 4, prin care s-au stabilit obligatii de plata in suma totala de x lei, dupa cum urmeaza:

**Pentru anul 2002:**

- x lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus;
- x lei - accesorii aferente;

**Pentru anul 2003:**

- x lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus;
- x lei - accesorii aferente;

**Pentru anul 2004:**

- x lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus;
- x lei - accesorii aferente;

**Pentru anul 2005:**

- x lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus;
- x lei - accesorii aferente.

Decizia de impunere contestata, comunicata petentei in data de **06.11.2007**, a fost emisa de AFP Sector 4 in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de contribuabila **X**.

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

**I. In sustinerea contestatiei, petenta aduce urmatoarele argumente:**

Referitor la veniturile incasate in anul 2005:

- organul de inspectie fiscala a inregistrat eronat suma de x lei, in loc de x lei.

Referitor la contravaloarea unei parti din utilitatile aferente sediului profesional (energie electrica si telefon fix), pentru perioada 2002 - 2005:

- apartamentul in care se afla sediul profesional a fost dat in folosinta gratuita cabinetului individual de avocatura, prin contractul de comodat incheiat in data de 29.08.2001.

Referitor la contravaloarea abonamentelor si convorbirilor cu telefonul mobil, pentru perioada 2002 - 2005:

- abonamentul x corespunzator numarului de telefon x a fost dat in folosinta gratuita cabinetului, prin contractul de comodat incheiat in data de 06.04.2000.

Referitor la impozitul auto, ITP si RCA:

- aceste cheltuieli sunt legate de autoturismul achizitionat de contribuabila in calitate de avocat, in perioada in care era avocat colaborator, astfel ca o parte din documentele justificative aferente platii nu au fost emise pe numele formei de exercitare a profesiei.

De asemenea, petenta precizeaza ca documentele justificative sunt intocmite potrivit dispozitiilor pct. 13, 14 si 15 din OMFP nr. 1040/2004, astfel ca, organul de inspectie fiscala avea obligatia tina cont de ele la stabilirea veniturilor impozabile.

In concluzie, solicita admiterea contestatiei.

**II.** In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, Administratia Finantelor Publice Sector 4 a emis Decizia de impunere nr. x privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala, prin care s-au stabilit in sarcina contribuabilei X, pentru perioada 2002 - 2005, obligatii de plata in suma totala de x lei, reprezentand diferente de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus si accesorii aferente.

**III.** Luand in considerare motivele invocate de contestatara, documentele existente la dosarul contestatiei, precum si actele normative in vigoare, se retin urmatoarele :

Doamna X este titulara Cabinetului Individual de Avocatura "X", cu sediul in x, care functioneaza in baza Deciziei nr. x emisa de Baroul Bucuresti, incepand cu data de 01.09.2001.

Perioada supusa inspectiei fiscale, in ceea ce priveste impozitul pe venitul din activitati independente, este 01.01.2002 - 31.12.2005.

*Cauza supusa solutionarii este daca organul de inspectie fiscala a stabilit corect faptul ca petenta datoreaza suma de x lei, reprezentand diferente de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus si accesorii aferente, in conditiile in care nu a utilizat toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corectă a situatiei fiscale a contribuabilei.*

**In fapt,** Decizia de impunere nr. x privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala a fost emisa de AFP Sector 4 in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, prin care organele de inspectie fiscala, referitor la verificarea Cabinetului Individual de Avocatura "X", pentru anii 2002 -2005 au stabilit urmatoarele:

Anul	2002	2003	2004	2005
Venit brut declarat de cabinetul de avocatura				
Venit brut stabilit de organul de inspectie fiscala				

Cheltuieli totale conform declaratiilor cabinetului de avocatura				
Cheltuieli nedeductibile stabilite de organul de inspectie fiscala				
Venit net declarat de cabinetul de avocatura				
Venit net stabilit de organul de inspectie fiscala				
Diferenta de venit net anual stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala				

Totodata, cheltuielile care nu au fost admise la deducere pentru perioada 2002 - 2005, contestate de petenta, sunt:

- utilitati sediu (telefon fix + energie electrica);
- abon. + conv. tel. mobil;
- ITP, RCA, impozit auto.

**In drept**, dispozitiile art. 49 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si ale pct. 53 si 54 din Normele metodologice de aplicare a acestui articol, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, stipuleaza:

*Codul fiscal:*

**“Art. 49.** - (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**, cu excepția prevederilor art. 50 și 51.”

*Norme metodologice:*

**“53.** 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 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;
- c) să fie cuprinse în cheltuielile exercitiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

**54.** 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 se regasesc si in legislatia anterioara intrarii in vigoare a Codului fiscal, respectiv art. 10 si art. 16 din O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit si pct. 2 din Normele metodologice de aplicare a acestui articol, aprobate prin H.G. nr. 54/2003, precizeaza:

*Ordonanta:*

**“Art. 10.** - (1) În vederea determinării venitului net ca diferență între venitul brut și 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;

c) cheltuielile recunoscute ca deductibile sunt cele aferente venitului, în limitele prevăzute de legislația în vigoare, după caz. (...)

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.”

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

*Norme metodologice:*

**“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 prevăzute în normele metodologice date în aplicarea art. 10 din ordonanța.

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 funcționarea și întreținerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii”.**

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta că sunt deductibile numai acele cheltuieli care sunt efectuate în interesul direct al activității, respectiv pentru realizarea veniturilor, sunt înregistrate corect în evidența contabilă și care sunt justificate cu documente.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta următoarele:

**1. Referitor la venitul brut aferent anului 2005:**

În conformitate cu reglementările legale în vigoare, în baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, se determină venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, respectiv venitul net din activități independente.

Potrivit Registrului - jurnal de încasări și plăți, anexat în copie la dosarul cauzei, venitul brut aferent anului 2005 este în suma de x lei, iar, potrivit constatarilor organului de inspecție fiscală, venitul brut este în suma de x lei.

De asemenea, în raportul de inspecție fiscală, AFP Sector 4 nu a făcut nicio mențiune cu privire la elemente care ar putea conduce la majorarea venitului brut declarat de petenta.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta că AFP Sector 4 a stabilit, eronat, venitul brut pentru anul 2005, fapt recunoscut și prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației:

*“In privinta veniturilor incasate in anul 2005, suma corecta reprezentand venit brut este, conform Registrului - jurnal de incasari si plati, x lei si nu x lei, cat a stabilit organul de inspectie fiscala.”*

**2. Referitor la cheltuielile cu intretinerea si functionarea bunurilor care fac obiectul contractelor de comodat, respectiv sediul profesional al cabinetului individual de avocatura si abonamentul x corespunzator numarului x:**

Din prevederile legale mai sus mentionate, rezulta ca prima conditie generala pe care trebuie sa o indeplineasca cheltuielile efectuate de un contribuabil pentru a putea fi deduse este ca aceste cheltuieli trebuie **“sa fie efectuate in interesul direct al activitatii”** si nu in interes personal.

De asemenea, 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.

Pentru a demonstra faptul ca aceste cheltuieli (utilitatile aferente sediului - telefonul fix + energia electrica, abonamentul si convorbirile aferente telefonului mobil) sunt efectuate in interesul activitatii, petenta a anexat la contestatia formulata doua contracte de comodat, din care reies urmatoarele aspecte:

1. Contractul de comodat din data de 29.08.2001, incheiat intre doamna X si Cabinetul Individual de Avocatura “X”, avand ca obiect apartamentul cu nr. x, potrivit caruia partile au convenit urmatoarele:

*“Pe toata durata contractului Cabinetul Individual de Avocatura “X” va suporta toate cheltuielile de intretinere si cheltuielile pentru apa, lumina, gaze, telefon, internet, cablu TV, aferente apartamentului ce face obiectul prezentului contract, pe care il primeste in folosinta gratuita.”*

2. Contractul de comodat din data de 06.04.2000, incheiat intre doamna X si Cabinetul Individual de Avocatura “X”, avand ca obiect abonamentul Dialog corespunzator numarului de telefon mobil x, potrivit caruia partile au convenit urmatoarele:

*“Pe toata durata contractului Cabinetul Individual de Avocatura “X” va suporta toate cheltuielile legate de plata abonamentului si a costurilor suplimentare aferente utilizarii abonamentului ce face obiectul prezentului contract, pe care il primeste in folosinta gratuita.”*

Din raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata de petenta, rezulta ca organul de inspectie fiscala a stabilit ca acele cheltuieli cu utilitatile aferente sediului (telefonul fix + energia electrica), respectiv cu abonamentul si convorbirile aferente telefonului mobil sunt cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, rezumandu-se doar la invocarea nerespectarii de catre petenta a prevederilor legale referitoare la modalitatea de intocmire a documentelor justificative, la elementele pe care trebuie sa le contina acestea pentru a dobandi calitatea de document justificativ.

De asemenea, cu privire la cele prezentate mai sus, in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, AFP Sector 4 a facut urmatoarele precizari:

*“Referitor la cheltuielile reprezentand o parte din utilitatile aferente sediului activitatii (energie electrica si telefon fix) pentru care exista contract de comodat si sunt excluse initial de la deducere de inspectia fiscala, **apreciem ca aceste cheltuieli pot fi deduse (...).**”*

*“Pentru cheltuielile cu abonamentul si convorbirile cu telefonul mobil **ne reconsideram, de asemenea, opinia cu privire la deductibilitatea acestora, apreciindu-le ca deductibile (...).**”*

De asemenea, referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu functionarea si intretinerea aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, prin adresa nr. x, inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x, Directia Generala Juridica din cadrul ANAF, mentioneaza urmatoarele:

*“apreciem ca sunt deductibile (...) **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.**”*

Avand in vedere cele mai sus mentionate, se retine ca organul de inspectie a procedat la stabilirea deductibilitatii cheltuielilor in cauza fara a avea in vedere toate documentele prezentate de contribuabila, simpla constatare, potrivit careia documentele justificative nu sunt emise pe numele persoanei fizice autorizate sa desfasoare activitatea independenta, neputand conduce la adoptarea unei o solutii corecte din punct de vedere legal.

De mentionat este si faptul ca, in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala x, AFP Sector 4 nu a analizat prevederile din cuprinsul contractelor de comodat, desi, la capitolul II, a facut referire la existenta acestora.

Astfel, se constata ca Administratia Finantelor Publice Sector 4 nu a examinat toate starile de fapt si toate raporturile juridice relevante pentru impunere si nu a respectat dispozitiile pct. 102.1 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004 si nici ale art. 7 alin. (2) si (3) "Rolul activ" din Codul de procedura fiscala, republicat.

Drept pentru care, 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 nr. x privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala, **pentru suma de x lei** reprezentand diferente de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus pentru perioada 2002 - 2005, si, in virtutea principiului accessorium sequitur principale, **pentru suma de x lei** reprezentand accesorii aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar.

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 12.6 si 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 aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. "

Prin urmare, Administratia Finantelor Publice Sector 4 va proceda la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilei, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile acesteia, precum și de cele retinute prin prezenta.

Pentru considerentele aratate și în temeiul art. 10 și art. 16 din O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, pct. 2 din Normele metodologice de aplicare a acestui articol, aprobate prin H.G. nr. 54/2003, art. 49 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 53 și 54 din Normele metodologice de aplicare a acestui articol, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, pct. 12.6 și 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, pct. 102.1 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, art. 7 alin. (2) și (3) și art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

### **DECIDE**

Desfiinteaza Decizia de impunere nr. x privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala emisa de AFP sector 4, **pentru suma de x lei** reprezentand diferente de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus pentru perioada 2002 - 2005 și **pentru suma de x lei** reprezentand accesorii aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar, urmand ca AFP sector 4 sa procedeze la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilei, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile acesteia, precum și de cele retinute prin prezenta.

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