

DECIZIA nr.80/11.03.2010
privind solutionarea contestatiei formulata de contribuabilul
XX,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.xx/16.02.2010

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti, prin Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata cu adresa nr.xx/16.02.2010 de Administratia Finantelor Publice sector 5 - Serviciul de Inspectie Fiscala Persoane Fizice, cu privire la contestatia formulata de domnul **XX**, cu domiciliul in Bucuresti, xx sector 5.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector 5 sub nr.xx/09.02.2010, il constituie Decizia de impunere nr.xx/25.01.2010 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere pe anii 2006, 2007 si 2008 prin care, in sarcina domnului avocat **XX**, s-a stabilit in plus fata de impunerea precedenta, o diferenta de impozit pe venitul anual in suma totala de xx lei, precum si accesorii aferente in suma dextx lei.

Decizia de impunere contestata, comunicata cu semnatura de primire in data de 02.02.2010, a fost emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr.xx/25.01.2010, prin care s-a verificat activitatea **Cabinetului de avocat "XX"**.

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, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul **XX**.

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

I. Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr.xx/25.01.2010 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr.xx/25.01.2010 contribuabilul vizeaza gresita aplicare a legii efectuata de organul de inspectie fiscala privind cheltuielile neacceptate la deducere ce a condus in mod nejustificat la marea bazei de impunere si in consecinta la majorarea impozitului datorat pe perioada 2006-2008.

Contribuabilul considera ca organul fiscal a incadrat contributia profesionala obligatorie datorata Baroului Bucuresti si Uniunii Nationale a Barourilor din Romania, achitata anticipat in luna decembrie a anului precedent, in categoria cotizatiilor platite la asociatiile profesionale, prevazuta la art.48 lit. m, in limita a 2%, aceasta reprezentand contributie profesionala obligatorie datorata organizatiilor profesionale, deductibila in limita a 5% din venitul brut realizat, in baza art.48 alin.5 lit n) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal. Contribuabilul arata ca Baroul Bucuresti si Uniunii Nationale a Barourilor din Romania nu sunt simple asociatii la care sa se plateasca cotizatii, ci organizatii de utilitate publica ale profesiei de avocat carora li se datoreaza contributie profesionala obligatorie stabilita prin lege, conform art.222 din Statutul de organizare si exercitare a profesiei de avocat si art.42 din Legea nr.51/1995, in caz contrar ar fi nevoie sa suporte sanctiunile prevazute de art.27 din lege.

Referitor la sumele de bani achitate in cota de 10% catre Casa de Asigurari a Avocatilor, aceasta este o cheltuiala reprezentand contributiile sociale obligatorii, potrivit art.75, 76 si 77 din Legea nr.51/1995, astfel fiind atrasa aplicabilitatea art.48 alin.5 lit.j din Legea nr.571/2003, si nu aplicarea disp.art.48 lit.n efectuata de organul fiscal intrucat aceasta nu este o contributie profesionala obligatorie ci o contributie sociala obligatorie.

Contribuabilul contesta si modul de calcul al accesoriilor considerand ca scadenta creantei este data la care se comunica respectiva decizie, la care se adauga un termen de 60 de zile, conform art.84 din Codul Fiscal.

In concluzie, domnul **XX** solicita anulara totala a deciziei de impunere nr.3.34/25.01.2010.

II. Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala emisa de Administratia Finantelor Publice sector 5 sub nr.xx/25.01.2010, s-au stabilit in sarcina contribuabilului **XX** **diferente de impozit pe venitul si accesorii aferente pe anii 2006, 2007 si 2008** dupa cum urmeaza:

Pentru anul 2006

lei = diferenta de impozit pe venitul anual stabilita suplimentar in plus;
lei = accesorii aferente;

Pentru anul 2007

lei = diferenta de impozit pe venitul anual stabilita suplimentar in plus;
lei = accesorii aferente.

Pentru anul 2008

lei = diferenta de impozit pe venitul anual stabilita suplimentar in plus;
lei = accesorii aferente.

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

Din documentele aflate la dosarul cauzei rezulta ca prin Decizia nr.xx/25.09.2006 Baroul Bucuresti a aprobat domnului **XX** , incepand cu data de 01.10.2006, exercitarea profesiei de avocat in cadrul cabinetului de avocat "**XX** ", cu sediul profesional in Bucuresti, xx sector 5.

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 cuantumul cheltuielilor deductibile reprezentand contributi la formarea bugetului U.N.B.R. (U.A.R.) si bugetului sistemului de asigurari al avocatilor, in conditiile in care organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de faptul ca aceste cheltuieli au caracter obligatoriu si sunt stabilite prin lege.

In fapt, Decizia de impunere nr.xx/25.01.2010 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala a fost emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. xx/25.01.2010, prin care s-a verificat activitatea desfasurata de contribuabilul **XX** , in calitate de reprezentant al **Cabinetul de avocat "XX "**, in perioada **01.10.2006-31.12.2008**.

Conform raportului de inspectie fiscala nr. xx/25.01.2010 diferentele de venit impozabil au fost stabilite astfel:

anul	2006	2007	2008
venit brut declarat de contribuabil			
venit brut declarat stabilit de control			
cheltuieli deductibile declarate de contribuabil			
cheltuieli deductibile urmare controlului			
venit net declarat de contribuabil			
venit net urmare controlului			
diferenta			

Diferentele de venit stabilite de organul de control, care se regasesc si in decizia de impunere contestata, sunt compuse din urmatoarele cheltuieli care nu au fost admise la deducere pentru anii 2006, 2007 si 2008 si care fac obiectul prezentei contestatii:

diferente constatate	2006	2007	2008
contributii profesionale obligatorii peste limita de 5%			
cotizatii platite la asociatiile profesionale peste limita de 2%			
total			

Asa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala nr.xx/21.01.2010, anexa 6, in anii 2006, 2007 si 2008 contribuabilul a achitat lunar catre Casa de Asigurari a avocatilor, suma totala achitata pe an fiind de lei, lei si de lei. De asemenea contribuabilul a achitat la finele fiecarui an, taxa barou anuala in suma de lei, pe anii 2006, 2007 si 2008.

Organul fiscal a considerat ca sumele achitate catre Casa de Asigurari a avocatilor sunt deductibile in limita de 5% aplicata asupra venitului brut realizat, conform art.48, alin.(5) lit.n) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare iar taxa barou + UAR este deductibila in limita a 2% conform art.48, alin.(5) lit.m) din Legea nr.571/2003, fiind incadrata in categoria cotizatiilor platite la asociatiile profesionale.

In drept, in conformitate cu dispozitiile art. 7 alin. 1 pct. 1 si art. 48 alin.(5) lit. j), m) si n) si alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 37, 38 si 39 din Normele metodologice de aplicare a acestui articol, aprobate prin HG nr. 44/2004 (*astfel cum au fost modificate prin Legea nr. 163/2005, respectiv prin HG nr.610/2005*):

Codul fiscal:

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

10. contributii sociale obligatorii - orice contributii care trebuie platite, în conformitate cu legislatia în vigoare, pentru protecția somerilor, asigurari de sanatate asigurari sociale".

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

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

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

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

(6) Baza de calcul se determină ca diferența între venitul brut și cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, pentru acordarea de burse private, cheltuielile de protocol, cotizatiile platite la asociatiile profesionale."

Norme metodologice:

" 37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezulta din evidințele 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 exerciului financiar al anului în cursul căruia au fost platite."

"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 angajatii acestuia**".

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

- cheltuieli reprezentând cotizații 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) Cuantumul, 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 cunostința 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 Natională 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 plătite către barou și U.N.B.R., se constată că acestea **au caracter obligatoriu, fiind stabilite prin lege**, motiv pentru care avocații au obligația de a le achita în cuantumul și la termenul stabilit printr-o decizie a baroului, respectiv a Consiliului U.N.B.R., 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 contribuțiile 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 inspecție fiscală nr.xx/25.01.2010, rezulta că, referitor la contribuția la formarea bugetului sistemului de asigurări al avocaților achitata de contribuabil, A.F.P. Sector 5 a

considerat ca este deductibila 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 platite catre UAR (UNBR)*, desi le-a considerat contributii profesionale obligatorii datorate potrivit legii, le-a incadrat in categoria cheltuielilor deductibile limitat potrivit art. 48 alin. 5 lit m) din Codul fiscal, respectiv in limita de 2% (pentru cotizatii 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 D.G.F.P.-M.B. sub nr.323/26.03.2009, 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 D.G.F.P.-M.B. 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 contributii 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 Administratia Finantelor Publice Sector 5 a stabilit eronat cuantumul cheltuielilor deductibile potrivit dispozitiilor legale, reprezentand „UAR” achitata in perioada 2006, 2007 si 2008 si „CAA” achitata in perioada 2006 – 2008, drept pentru care diferentele de impozit pe venitul net anual stabilite in plus pentru anii 2006 – 2008 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, 2007 si 2008 sunt eronat calculate.

Fata de cele mai sus prezentate, 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.xx/25.01.2009, prin care A.F.P. Sector 5 a stabilit suplimentar o obligatie de plata in suma totala de xx lei reprezentand diferente de impozit pe venitul net anual pentru anii 2006 - 2008 si accesorii aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2006 si 2008 in suma totala dext lei.

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.”

De asemenea, Administratia Finantelor Publice Sector 5 va proceda la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilului, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile din contestatie, precum si de cele retinute prin prezenta.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 7 alin. 1 pct. 1 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. 205 alin. (1) , art.207 alin.(1) si art. 209 alin. (1) lit. a), art. 216 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE:

Art.1. Desfiinteaza Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala emisa de Administratia Finantelor Publice sector 5 sub nr.xx/25.01.2010, prin care s-a stabilit in sarcina contribuabilului **XX**, in plus fata de impunerea precedenta, o diferenta de impozit pe venitul anual in suma totala de xx lei, precum si accesorii aferente in suma dextx lei urmand ca Administratia Finantelor Publice Sector 5 sa procedeze la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilului, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile acestuia, precum si de cele retinute prin prezenta.

Art.2. Prezenta se comunica contribuabilului **XX**, cu domiciliul in Bucuresti, xx sector 5 si Administratiei Finantelor Publice Sector 5.

Art.3. Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata potrivit legii, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.