



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Municipiului București



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

SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII

DECIZIA nr. 107/2009
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 Administratiei Finantelor Publice Sector 1, cu adresele nr. x, inregistrate la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x, asupra contestatiei formulata de contribuabilul **X**, cu domiciliul in x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 1 sub nr. x, il constituie urmatoarele decizii de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala emise de AFP Sector 1:

1. - nr. x/24.11.2008, prin care s-a stabilit suplimentar in plus pentru anul 2005 o diferenta de impozit pe venitul net anual in suma de x lei si accesorii aferente in suma de x lei;
2. - nr. x/24.11.2008, prin care s-a stabilit suplimentar in plus pentru anul 2006 o diferenta de impozit pe venitul net anual in suma de x lei si accesorii aferente in suma de x lei;
3. - nr. x/24.11.2008, prin care s-a stabilit suplimentar in plus pentru anul 2007 o diferenta de impozit pe venitul net anual in suma de x lei.

Deciziile de impunere contestate, comunicate in data de **28.11.2008**, au fost emise in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x.

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:

Organul de inspectie fiscala a apreciat eronat ca taxele platite de avocati pentru formarea bugetului baroului baroului si a bugetului UNBR reprezinta cotizatii platite la asociatiile profesionale, fapt pentru care acestea sunt deductibile limitat potrivit dispozitiilor art. 48 alin. 5 lit. m din Codul fiscal, respectiv in limita a 2 % din baza de calcul determinata potrivit alin. 6 al aceluiasi articol.

Aceste dispozitii sunt aplicabile numai in cazul in care un avocat este membru al unei asociatii constituite potrivit OG nr. 26/2000.

Incadrarea juridica este gresita, intrucat taxele respective reprezinta contributiile profesionale obligatorii din care fac parte avocatii: baroul si UNBR, motiv pentru care sunt deductibile limitat, potrivit dispozitiilor art. 48 alin. 5 lit. n din Codul fiscal, respectiv in limita a 5 % din venitul brut realizat.

Apartenenta avocailor la diferite asociatii profesionale este optionala, in timp ce exercitarea profesiei se desfasoara in mod obligatoriu in cadrul celor doua organizatii prevazute de lege.

De asemenea, organul fiscal a stabilit eronat si deductibilitatea limitata a contributiei la fondul CAA, apreciind ca acestea sunt deductibile in limita de 5 % din venitul brut realizat, potrivit dispozitiilor art. 48 alin. 5 lit. n din Codul fiscal.

Si in acest caz incadrarea juridica este eronata, intrucat aceste contributiile nu reprezinta contributiile profesionale obligatorii, ci contributiile sociale obligatorii, acestea fiind deductibile potrivit dispozitiilor art. 48 alin. 5 lit. j din Codul fiscal, intrucat sunt contributiile la un sistem propriu de asigurari sociale ale avocailor.

Baroul si UNBR – ul sunt reglementate in cadrul capitolului IV din Legea nr. 51/1995, iar CAA ocupa un capitol distinct din lege, respectiv capitolul VII.

Chiar daca este organizata in cadrul UNBR, CAA nu poate fi privita ca organizatie profesionala, deoarece aceasta entitate nu are nicio legatura cu organizarea profesiei de avocat, ea facand parte din categoria formelor de asigurare sociala. Conform prevederilor art. 76 alin. 2 din Legea nr. 51/1995, dupa ce se arata ca avocatul este obligat sa contribuie la constituirea fondului CAA, se precizeaza ca poate sa faca parte si din alte forme de asigurari sociale.

Legea nu se refera numai la contributiile sociale de stat, ci la asigurari sociale in general, deci la orice forma de asigurari sociale.

Art. 48 alin. 5 lit. j din Codul fiscal nu prevede in mod concret limita de deductibilitate, ceea ce inseamna ca face trimitere la legile speciale care reglementeaza fiecare forma de asigurare in parte.

Conform art. 3 alin. 2 din OUG nr. 221/2000, contributiile avocailor la fondurile de asigurari sociale nu sunt impozabile.

Din coroborarea prevederilor Codului fiscal si a dispozitiilor OG nr. 221/2000, rezulta ca aceste contributiile reprezinta cheltuieli deductibile nelimitat.

In concluzie, contribuabilul solicita admiterea contestatiei formulata, anulara totala a actelor atacate, respectiv a obligatiilor de plata stabilite prin acestea.

De asemenea, solicita, restituirea sumei de x lei, achitata potrivit chitantei nr. x.

II. Prin Deciziile de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x - x/24.11.2008, AFP Sector 1 a stabilit suplimentar o obligatie de plata in suma totala de x lei reprezentand diferente de impozit pe venitul net anual pentru anii 2005 - 2007 in suma totala de x lei si

accesorii aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2005 si 2006 in suma totala de x lei.

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

3.1. Referitor la Deciziile de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x - x/24.11.2008:

Perioada supusa inspectiei fiscale, in ceea ce priveste impozitul pe venit contestat, a fost 2005 - 2007.

Domnul X exercita profesia de avocat in cadrul CIA "X" in baza Deciziei Baroului Bucuresti nr. x.

Cauza supusa solutionarii este daca organul de inspectie fiscala a stabilit corect cuantumul cheltuielilor deductibile reprezentand contributiile la formarea bugetului U.N.B.R. (U.A.R.) si bugetului sistemului de asigurări 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, Deciziile de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. nr. x - x/24.11.2008 au fost emise de AFP Sector 1 in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/24.11.2008, prin care organele de inspectie fiscala au stabilit, pentru anii 2005 - 2007, urmatoarele:

Anul	2005	2006	2007
Venit brut declarat de contribuabil			
Venit brut urmare inspectiei fiscale			
Cheltuieli deductibile declarate de contribuabil			
Cheltuieli deductibile urmare inspectiei fiscale			
Venit net declarat de contribuabil			
Venit net urmare inspectiei fiscale			

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

Pentru anul 2005:

- x lei – diferenta taxa UAR;
- x lei – diferenta cota CAA.

Pentru anul 2006:

- x lei – diferenta taxa UAR;
- x lei – diferenta cota CAA.

Pentru anul 2007:

- x lei – diferența cota CAA.

In drept, în conformitate cu dispozițiile art. 7 alin. 1 pct. 1 și art. 48 alin. (5) lit. j), m) și n) și alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 37, 38 și 39 din Normele metodologice de aplicare a acestui articol, aprobate prin HG nr. 44/2004 (*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. contribuții sociale obligatorii - **orice contribuții care trebuie plătite, în conformitate cu legislația în vigoare**, pentru protecția șomerilor, asigurări de sănătate sau **asigurări sociale”**.

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

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

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

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

(6) Baza de calcul se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, pentru acordarea de burse private, cheltuielile de protocol, cotizațiile plătite la asociațiile profesionale.”

Norme metodologice:

“37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4)-(7) din Codul fiscal.

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

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;

b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente;

c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.”

“38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

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

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

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

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

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

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

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

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

(2) Quantumul, termenul de plată a taxelor și contribuțiilor prevăzute la alineatul precedent **se stabilește prin decizie a baroului, respectiv a Consiliului U.N.B.R.**, și se aduce la 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 Națională a Barourilor din România**, în toate actele normative." "

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

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

De asemenea, **avocații au propriul sistem de asigurări sociale care este reglementat prin lege** și se bazează pe contribuția acestora, precum și pe alte surse prevăzute de lege ori de Statutul Casei de Asigurări a Avocaților. Referitor la contribuțiile sociale obligatorii, Codul fiscal le definește ca fiind **orice**

contributii care trebuie plătite, în conformitate cu legislația în vigoare, pentru asigurări sociale.

Din analiza Raportului de inspectie fiscala nr. x, rezulta ca, referitor la contributia la formarea bugetului sistemului de asigurări al avocaturii achitata de contribuabil, AFP Sector 1 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 lunare 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 cotizatiile platite la asociatii profesionale).

Cu privire la deductibilitatea contributiilor la formarea bugetului U.N.B.R. si a bugetului sistemului de asigurări al avocaturii, 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. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, a comunicat urmatoarele:

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

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

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

- contributiile la formarea bugetului sistemului de asigurări al avocaturii, 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 avocaturii.”

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca AFP Sector 1 a stabilit eronat cuantumul cheltuielilor deductibile potrivit dispozitiilor legale, reprezentand „taxa UAR” achitata in perioada 2005 – 2007 si „cota CAA” achitata in perioada 2005 – 2006, drept pentru care diferentele de impozit pe venitul net anual stabilite in plus pentru anii 2005 – 2007 sunt eronat calculate prin deciziile de impunere contestate.

De asemenea, în virtutea principiului accessorium sequitur principale, rezulta ca și accesoriile aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual stabilite în plus pentru anii 2005 și 2006 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** Deciziilor de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x - x/24.11.2008, prin care AFP Sector 1 a stabilit suplimentar o obligatie de plata în suma totala de x lei reprezentand diferente de impozit pe venitul net anual pentru anii 2005 - 2007 în suma totala de x lei și accesorii aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2005 și 2006 în suma totala de x lei.

În speta sunt aplicabile și dispozitiile pct. 12.6 și 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 aceeași perioada și același obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente."

De asemenea, Administratia Finantelor Publice Sector 1 va proceda la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilului, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile din contestatie, precum și de cele retinute prin prezenta.

3.2. Referitor la solicitarea contribuabilului privind restituirea sumei de x lei, achitata potrivit chitantei nr. x:

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, în conditiile în care solicitarea contribuabilului excede prevederilor titlului IX Cod procedura fiscala.

In fapt, prin contestatia formulata, contribuabilul a solicitat restituirea sumei de x lei, achitata potrivit chitantei nr. x.

In drept, în conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) și 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 și impotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac și nu înlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în 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 contestarii 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 restituirea sumei de x lei, achitata potrivit chitantei nr. x, 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 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. 9.8, pct. 12.6 si pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, art. 205 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:

1. Desfiinteaza Deciziile de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x - x/24.11.2008, prin care AFP Sector 1 a stabilit suplimentar in sarcina domnului **X** o obligatie de plata in suma totala de x lei reprezentand diferente de impozit pe venitul net anual pentru anii 2005 - 2007 in suma totala de x lei si accesorii aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2005 si 2006 in suma totala de x lei, urmand ca AFP Sector 1 sa procedeze la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilului,

tinand cont de prevederile legale, de motivatiile din contestatie, precum si de cele retinute prin prezenta.

2. Transmite spre competenta solutionare Administratiei Finantelor Publice Sector 1, capatul de cerere al contestatiei prin care domnul **X** a solicitat restituirea sumei de x lei, achitata potrivit chitantei nr. x.

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.