

DECIZIA nr. 205 din 2009

privind solutionarea contestatiei formulata de domnul X,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ,
completata cu adresa inregistrata sub nr.

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Finantelor Publice sector 4 - Activitatea de Inspectie Fiscala, cu adresa nr. , inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. , cu privire la contestatia formulata de domnul avocat X, reprezentant al Cabinetului de avocat "X", cu domiciliul in Bucuresti, sector 4.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. , completata cu adresa inregistrata la D.G.F.P.-M.B sub nr. , il constituie Decizia de impunere 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 2003, 2004, 2005, 2006, 2007**, inregistrata sub nr. , prin care organele de inspectie fiscala au stabilit diferente de impozit pe venitul net anual in plus, precum si accesorii aferente, dupa cum urmeaza:

- pentru anul 2003: impozit pe venitul net anual stabilit in plus in suma de Y1 lei, precum si accesorii aferente in suma de Y2 lei;
- pentru anul 2004: impozit pe venitul net anual stabilit in plus in suma de Z1 lei, precum si accesorii aferente in suma de Z2 lei;
- pentru anul 2005: impozit pe venitul net anual stabilit in plus in suma de T1 lei, precum si accesorii aferente in suma de T2 lei;
- pentru anul 2006: impozit pe venitul net anual stabilit in plus in suma de V1 lei, precum si accesorii aferente in suma de V2 lei;
- pentru anul 2007: impozit pe venitul net anual stabilit in plus in suma de U1 lei, precum si accesorii aferente in suma de U2 lei.

Decizia de impunere contestata a fost emisa in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. , urmare verificarii efectuate in cadrul Cabinetului individual de avocatura "X", fiind comunicata sub semnatura la data de **05.05.2009**, in baza adresei nr. .

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 X.

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

I. Prin contestatia inregistrata la AFP sector 4 sub nr. , completata cu adresa inregistrata la D.G.F.P.-M.B sub nr. , domnul X se indreapta impotriva deciziei de impunere nr. , in ceea ce priveste neacordarea deductibilitatii fiscale, pe anii 2003-2007, a cheltuielilor cu intretinerea cainelui de paza in suma totala de R lei si a celor cu materiale de intretinere si curatenie in suma totala de P lei si a accesoriilor aferente acestor sume.

In sustinerea contestatiei contribuabilul aduce urmatoarele argumente:

1. *Referitor la cheltuielile cu intretinerea cainelui de paza*, contestatarul mentioneaza ca acesta a fost achizitionat in vederea asigurarii unui climat de liniste si incredere, fiind inregistrat ca mijloc fix pe numele cabinetului, iar potrivit Codului fiscal cheltuielile cu cainii de paza inregistrati ca mijloace fixe sunt deductibile.

De la data achizitionarii acestui caine de paza (anul 2001) si pana in prezent nu a avut nicio problema cu privire la siguranta profesiei, avand in vedere faptul ca desfasurarea activitatii de avocatura are loc intr-un climat litigios, cateodata periculos.

Aceste cheltuieli au fost facute cu decanta si nu ar depasi achizitionarea unui sistem de alarma sofisticat, a unei arme (cu care nu este de acord) sau a remunerarii unui personal de paza.

2. *Referitor la cheltuielile cu materiale de intretinere si curatenie* neacceptate la deducere pe motiv ca unele facturi au fost emise de Selgros si Metro pe numele persoanei fizice si nu al cabinetului, contestatarul afirma ca desi cardurile au fost emise pe cabinet avocat X, intrucat cele doua societati nu au rubrica de facturare pe persoana fizica autorizata a considerat ca intra in categoria persoanei fizice si ca nu-si poate aroga denumirea de persoana juridica nefiind sub imperiul legilor societatilor comerciale.

Contribuabilul considera ca sunt indeplinite conditiile ca aceste cheltuieli sa fie deductibile, documentele justificative avand inscise elementele principale (numele si prenumele contribuabilului, adresa biroului, diferentierea produselor inregistrate in contabilitate etc.), iar explicatiile din notele explicative cerute de organul fiscal pot fi luate in considerare, atata vreme cat aspectul aratat nu este reglementat si poate produce confuzie fiscala.

Domnul X considera cheltuielile de mai sus ca fiind in interesul direct al desfasurarii activitatii, corespund unor cheltueili efective justificate cu documente si se incadreaza in dispozitiile art.16 din OG 7/2001, coroborate cu pct.2 din HG nr.54/2003, pct.13, 14, 15 din OMFP nr.1040/2004, art.1 din OMFP 192/2004, OG nr.26/2001, HG nr.67/2004, HG nr.784/2005, Legea nr.210/2005, grupa 5.1.5 din HG nr.964/1998 si Codul fiscal.

II. Prin Decizia de impunere 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 2003, 2004, 2005, 2006, 2007**, inregistrata sub nr. , organele de impunere ale Administratiei Finantelor Publice sector 4 au stabilit diferente de impozit pe venitul net anual ca urmare a inspectiei fiscale, precum si accesorii aferente, astfel:

- pentru anul 2003: impozit pe venitul net anual stabilit in plus in suma de Y1 lei, precum si accesorii aferente in suma de Y2 lei;

- pentru anul 2004: impozit pe venitul net anual stabilit in plus in suma de Z1 lei, precum si accesorii aferente in suma de Z2 lei;
- pentru anul 2005: impozit pe venitul net anual stabilit in plus in suma de T1 lei, precum si accesorii aferente in suma de T2 lei;
- pentru anul 2006: impozit pe venitul net anual stabilit in plus in suma de V1 lei, precum si accesorii aferente in suma de V2 lei;
- pentru anul 2007: impozit pe venitul net anual stabilit in plus in suma de U1 lei, precum si accesorii aferente in suma de U2 lei.

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

Domnul X exercita profesia de avocat in baza Deciziei nr. emisa de Baroul Bucuresti, in cadrul Cabinetului individual de avocatura “X”, cu sediul in , sector 4, Bucuresti.

CIA “X” se identifica prin CNP-ul domnului X, respectiv , avand codul de identificare fiscala nr. .

Prin Raportul de inspectie fiscala nr. intocmit pentru perioada 01.01.2003 – 31.12.2007, Serviciul de Inspectie Fiscala Persoane Fizice din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 4 a efectuat verificarea modului de calcul si virare a impozitelor si taxelor datorate bugetului statului in cadrul CIA “X”, in conformitate cu prevederile legale in vigoare privind impozitul pe venit.

Referitor la Decizia de impunere 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 nr. , cauza supusa solutionarii este daca organul de inspectie fiscala a stabilit corect suplimentar in sarcina contribuabilului, diferente de impozit pe venitul net anual in plus pe perioada 2003 - 2007 in suma totala de lei si accesorii aferente in suma de lei, in conditiile in care informatiile si documentele depuse de contestator in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organului de inspectie fiscala.

3.1. Cu privire la impozitul pe venit stabilit suplimentar de inspectia fiscala

In fapt, Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. a fost emisa de AFP Sector 4 pe anii 2003, 2004, 2005, 2006 si 2007 urmare constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. , acesta fiind intocmit pe baza datelor din evidenta contabila si a documentelor care au stat la baza inregistrarilor, din care au rezultat urmatoarele:

	DECLARATIE SPECIALA PE ANUL 2003	SITUATIE REZULTATA DIN CONTROL
VENIT BRUT	LEI	LEI

CHELTUIELI DEDUCTIBILE	LEI	LEI
VENIT NET	LEI	LEI
	DECLARATIE SPECIALA PE ANUL 2004	SITUATIE REZULTATA DIN CONTROL
VENIT BRUT	LEI	LEI
CHELTUIELI DEDUCTIBILE	LEI	LEI
VENIT NET	LEI	LEI
	DECLARATIE SPECIALA PE ANUL 2005	SITUATIE REZULTATA DIN CONTROL
VENIT BRUT	LEI	LEI
CHELTUIELI DEDUCTIBILE	LEI	LEI
VENIT NET	LEI	LEI
	DECLARATIE SPECIALA PE ANUL 2006	SITUATIE REZULTATA DIN CONTROL
VENIT BRUT	LEI	LEI
CHELTUIELI DEDUCTIBILE	LEI	LEI
VENIT NET	LEI	LEI
	DECLARATIE SPECIALA PE ANUL 2007	SITUATIE REZULTATA DIN CONTROL
VENIT BRUT	LEI	LEI
CHELTUIELI DEDUCTIBILE	LEI	LEI
VENIT NET	LEI	LEI

Stabilirea diferentelor de venit a avut la baza, pe de-o parte, majorarea venitului brut cu onorarii avocat neinregistrate in evidenta contabila, iar pe de alta parte, neadmiterea la deducere a cheltuielilor care nu sunt efectuate in interesul direct al activitatii si nu sunt deduse de pe documente emise pe numele persoanei fizice autorizate, a cheltuielilor deduse in baza contractului de comodat, a cheltuielilor cu achizitionarea mijloacelor fixe inregistrate pe cheltuieli pentru care nu a fost calculata amortizarea lunara, a cheltuielilor de protocol peste limita admisa de lege etc.

Din totalul cheltuielilor stabilite de organul de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal, contribuabilul contesta neacordarea deductibilitatii fiscale a cheltuielilor cu intretinerea cainelui de paza in suma totala de R lei si a celor cu materiale de intretinere si reparatii (curatenie, electrice, reparatii) in suma totala de P lei si a accesoriilor aferente acestor sume, pe anii 2003-2007, astfel:

Pentru anul 2003:

- intretinere caine de paza (hrana + medicamente) - P-1 lei;
- intretinere si reparatii - R-1 lei.

Pentru anul 2004:

- intretinere caine de paza (hrana + medicamente) - P-2 lei;
- materiale de intretinere si reparatii - R-2 lei.

Pentru anul 2005:

- intretinere caine de paza (hrana + medicamente) - P-3 lei;
- materiale de intretinere si reparatii - R-3 lei.

Pentru anul 2006:

- intretinere caine de paza (hrana + medicamente) - P-4 lei;
- materiale de intretinere si reparatii - R-4 lei.

Pentru anul 2007:

- intretinere caine de paza (hrana + medicamente) - P-5 lei;
- materiale de intretinere si reparatii - R-5 lei.

In drept, in ceea ce priveste metodele de determinare a venitului net, potrivit prevederilor art. 10 si art. 16 din OG nr. 7/2001 privind impozitul pe venit si ale normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 54/2003, precum si art.49 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si ale normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004:

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;**

(...) 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.

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

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 ordonanță.

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

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

b) **sa corespunda unor cheltuieli efective si sa fie justificate cu documente;**”

Codul fiscal:

Art. 49. - (1) Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta între venitul brut si cheltuielile aferente realizarii venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partida simpla, cu exceptia prevederilor art. 50 si 51.

Norme metodologice:

“53. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizarii venitului, astfel cum rezulta din evidentele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 49 alin. (4)-(7) din Codul fiscal.

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

a) sa fie efectuate în interesul direct al activitatii;

b) sa corespunda unor cheltuieli efective si sa fie justificate cu documente;

c) sa fie cuprinse în cheltuielile exercitiului financiar al anului în cursul caruia au fost platite. “

Totodata, in conformitate cu dispozitiile pct. 13, 14 si 15 din OMFP nr. 58/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile în partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Ordonantei Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobata cu modificari prin Legea nr. 493/2002, cu modificarile ulterioare:

"13. Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza în momentul efectuarii ei într-un document care sta la baza înregistrarilor în evidenta contabila în partida simpla, **dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

14. Documentele justificative trebuie sa cuprinda urmatoarele elemente principale, prevazute în structura formularelor aprobate:

- denumirea documentului;

- **numele si prenumele contribuabilului,** precum si adresa completa;

- numarul documentului si data întocmirii acestuia;

- mentionarea partilor care participa la efectuarea operatiunii economico-financiare (când este cazul);

- continutul operatiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, si temeiul legal al efectuarii ei;

- datele cantitative si valorice aferente operatiunii economico-financiare efectuate;

- numele si prenumele, precum si semnaturile persoanelor care raspund de efectuarea operatiunii;

- alte elemente menite sa asigure consemnarea completa a operatiunilor în documente justificative.

15. Documentele care stau la baza înregistrarilor în evidenta contabila în partida simpla pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizeaza toate informatiile prevazute în normele legale în vigoare."

Dispozitii legale similare se regasesc si in OMFP nr. 1040/2004.

Avand in vedere dispozitiile legale sus-citate rezulta ca, in cazul persoanelor fizice care obtin venituri din activitati independente sunt deductibile cheltuielile, numai in

masura in care ele sunt efectuate in scopul obtinerii de venituri si nu se incadreaza in categoria cheltuielilor nedeductibile stabilite prin lege.

Ca urmare, **sunt precizate in mod expres cheltuielile deductibile care pot fi deduse, nefiind permisa extinderea lor prin analogie.**

Se retine ca prima conditie generala pe care trebuie sa o indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse este aceea ca aceste cheltuieli **“sa fie efectuate in interesul direct al activitatii “** si nu in interes personal, sa fie inregistrate corect in evidenta contabila in partida simpla si sa fie justificate cu documente corect intocmite, nefiind permisa deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului si al familiei sale.

1. Referitor la neacceptarea deductibilitatii fiscale a cheltuielilor reprezentand intretinerea cainelui de paza (hrana si medicamente) in suma de P-1 lei pentru anul 2003, in suma de P-2 lei pentru anul 2004, in suma de P-3 lei pentru anul 2005, in suma de P-4 lei pentru anul 2006 si in suma de P-5 lei pentru anul 2007, din care o parte reprezinta sume deduse de pe documente care nu au fost emise pe numele persoanei fizice autorizate.

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 activitatilor desfasurate în scopul realizarii acestuia si sa fie justificate prin documente.

Din constatările prezentate in raportul de inspectie fiscala si din afirmatiile contestatarului rezulta ca achizitionarea cainelui de paza a fost facuta in anul 2001 de pe piata libera, la pretul de lei (ron), avand la baza ca document de inregistrare in evidenta contabila procesul verbal de achizitie din data de 02.02.2001, astfel incat nu se poate stabili daca achizitia s-a facut in interesul afacerii sau in interes personal, respectiv pentru paza cabinetului de avocatura sau pentru paza personala a contribuabilului.

Astfel, in ceea ce priveste argumentul contestatorului privind necesitatea achizitionarii cainelui de paza in vederea “crearii unui climat de liniste si incredere” necesara desfasurarii activitatii de avocat, se retine ca, asa cum s-a mentionat anterior, legiuitorul nu a prevazut dreptul de deducere a cheltuielilor in functie de necesitatile personale, ci numai a celor efectuate în scopul realizarii obiectului de activitate al persoanei fizice autorizate.

De altfel, si din explicatiile date de domnul X prin nota explicativa nr. , prezentata ca urmare a intrebarilor puse in timpul inspectiei fiscale referitoare la aceste cheltuieli rezulta faptul ca, achizitionarea cainelui de paza a fost realizata in scop personal, acesta precizand urmatoarele:

“(...) Avand in vedere obiectul meu de activitate, avocat, imi este necesar un caine de paza, detin arhiva, acte originale ale clientilor, lucrez cu oameni de diverse caractere, sunt supus unor situatii conflictuale.

Consider ca pentru apararea persoanei mele imi este necesar un caine de paza, decat un pistol, contribuie la linistea mea care este un factor semnificativ in desfasurarea activitatii. (...).

Nici argumentul contribuabilului privind dreptul de deducere a cheltuielilor cu intretinerea cainelui de paza, avand in vedere inregistrarea acestuia ca mijloc fix pe numele cabinetului nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat includerea unui bun achizitionat in categoria mijloacelor fixe nu determina dreptul de deducere automata a cheltuielilor cu intretinerea acestuia, indiferent de obiectul de activitate desfasurat.

Astfel, includerea cainilor de paza in Catalogul mijloacelor fixe nu da dreptul de a deduce automat cheltuielile cu intretinerea acestora, indiferent de obiectul de activitate al persoanei autorizate, aceste cheltuieli putand fi justificate la entitatile cu profil in domeniul cresterii si ingrijirii animalelor.

Se retine si faptul ca, in ceea ce priveste posibilitatea asigurarii pazei, potrivit Legii nr.333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor si protectia persoanelor, cu modificarile si completarile ulterioare:

“**Art. 5.** - (1) Paza se organizeaza si se efectueaza potrivit planului de paza, întocmit de unitatea ale carei bunuri sau valori se pazesc, cu avizul de specialitate al politiei. Acest aviz este obligatoriu pentru fiecare caz de modificare a planului de paza. (...)”

“**Art. 11.** - Paza proprie se organizeaza în raport cu natura obiectivelor, a bunurilor si valorilor ce urmeaza a fi pazite, cu amplasarea, întinderea si vulnerabilitatea pe care le prezinta unele unitati si locuri din incinta acestora, cu numarul de schimburi în care se desfasoara activitatea, punctele de acces si cu alte criterii specifice.”

Ca atare, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei argumentul privind asigurarea pazei cabinetului cu ajutorul unui caine de paza in locul altor sisteme de paza.

Prin urmare, contestatorul nu a facut dovada ca respectivele cheltuieli sunt efectuate in interesul direct al activitatii si ca sunt aferente realizarii veniturilor, respectiv ca suma totala dedusa cu hrana si medicamentele cainelui de paza de P lei reprezinta o cheltuiala efectuata pentru indeplinirea obiectului de activitate; mai mult, pentru o parte din suma neadmisa, organele de inspectie invoca faptul ca a fost dedusa de pe documente care nu au fost emise pe numele persoanei fizice autorizate.

2. Referitor la neacceptarea deductibilitatii fiscale a cheltuielilor reprezentand materiale de curatenie si uz gospodaresc, materiale electrice, materiale sanitare in suma de R-1 lei pentru anul 2003, in suma de R-2 lei pentru anul 2004, in suma de R-3 lei pentru anul 2005, in suma de R-4 lei pentru anul 2006 si in suma de R-5 lei pentru anul 2007

Asa cum rezulta din dispozitiile pct. 13, 14 si 15 din OMFP nr. 58/2003, respectiv ale pct. 13, 14 si 15 din OMFP nr. 1040/2004, orice operatiune patrimoniala se consemneaza în momentul efectuării ei într-un înscris care sta la baza înregistrarilor în evidenta contabila, dobândind astfel calitatea de document justificativ. De altfel, pentru a justifica efectuarea cheltuielilor, contribuabilul avea obligatia de a prezenta documente întocmite potrivit prevederilor legale in vigoare.

Pentru a dobandi calitatea de documente justificative, inscrisurile care stau la baza inregistrarii in evidenta contabila trebuie sa cuprinda obligatoriu elementele principale prevazute in structura formularelor mentionate in normele metodologice mentionate mai sus si sa furnizeze toate informatiile prevazute in normele legale in vigoare. Obligativitatea detinerii unor documente justificative corect si complet intocmite este cu atat mai mult evidenta cu cat este vorba de sume ori bunuri care se folosesc in mod curent si pentru uzul personal al contribuabililor persoane fizice.

Din constatările prezentate în raportul de inspectie fiscala nr. , a documentelor justificative puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala si a situatiilor-anexa existente la dosarul cauzei, rezulta ca in perioada verificata in evidenta contabila a persoanei fizice autorizate au fost inregistrate cheltuieli reprezentand achizitii efectuate de la diversi furnizori de produse pentru curatenie si uz gospodaresc, materiale electrice, materiale sanitare, in suma totala de R lei. Asa cum reiese si din afirmatiile contestatarului o mare parte din aceste achizitii au fost facute din sistemul Selgros si Metro, fiind emise pe numele persoanei fizice X, si nu pe numele persoanei fizice autorizate (cabinet individual de avocat).

Prin urmare, contestatorul nu a facut dovada ca respectivele cheltuieli sunt efectuate in interesul direct al activitatii si ca sunt aferente realizarii veniturilor, respectiv ca suma de R lei reprezinta o cheltuiala efectuata pentru buna desfasurare a profesiei in cadrul cabinetului de avocatura.

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.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele contestatarului cu privire la faptul ca documentele justificative indeplinesc conditiile pentru ca sumele inregistrate sa fie considerate deductibile, pe motiv ca acestea cuprind numele si prenumele contribuabilului ca element principal si adresa biroului, avand in vedere urmatoarele considerente:

Potrivit dispozitiilor art. 172 alin. (1) lit. h) si art. 180 alin. (1) si (2) si art. 205¹ din Statul profesiei de avocat:

"**Art. 172.** - (1) Toate formele de exercitare a profesiei de avocat sunt supuse urmatoarelor principii:

(...) h) **formele de exercitare a profesiei se individualizeaza prin denumire, conform prevederilor Legii si ale prezentului statut**, în cazul tuturor formelor de exercitare a profesiei de catre avocatii straini se pot utiliza, la alegere, denumirea si numele formei de exercitare a profesiei din tara sau din strainatate."

"**Art. 180.** - (1) Cabinetul individual este individualizat prin denumire care cuprinde **numele avocatului titular urmat de sintagma cabinet de avocat** (exemplu: "ION IONESCU - Cabinet de avocat" sau "I. IONESCU - Cabinet de avocat").

(2) **Denumirea poate figura pe firma cabinetului si se utilizeaza în actele profesionale** cu respectarea prevederilor prezentului statut."

Se retine ca legiuitorul a prevazut, in mod expres si limitativ, modalitatea de desfasurare a activitatii de avocat, cabinetul individual fiind una dintre formele de exercitare a profesiei. Prin urmare, si cheltuielile aferente realizarii veniturilor trebuie efectuate de contribuabil tot ca urmare a exercitarii profesiei in cadrul cabinetului individual.

Astfel ca, 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.

Ca atare, nici invocarea de catre contribuabil ca argument in sustinerea contestatiei, a neemiterii de catre furnizorii Selgros si Metro a facturilor pe numele persoanei fizice autorizate nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat X in calitate de titular al cabinetului individual de avocatura are obligatia inregistrarii in contabilitatea in partida simpla, numai a cheltuielilor care au la baza documente justificative legal intocmite.

Se retine faptul ca, atat prin notele explicative prezentate in timpul inspectiei fiscale, cat si prin contestatia formulata, domnul X nu aduce argumente suplimentare si nu depune documente care sa modifice constatările organelor de inspectie, desi potrivit art.206 si art.213 din Codul de procedura fiscala avea aceasta posibilitate.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca, in mod corect, organul de inspectie fiscala a considerat ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile reprezentand materiale de curatenie si uz gospodaresc, materiale electrice, materiale sanitare in suma de R-1 lei pentru anul 2003, in suma de R-2 lei pentru anul 2004, in suma de R-3 lei pentru anul 2005, in suma de R-4 lei pentru anul 2006 si in suma de R-5 lei pentru anul 2007, intrucat documentele sunt emise pe numele persoanei fizice X si nu pe numele persoanei fizice autorizate (cabinet individual de avocat), astfel aceste documentele neputand dobandi calitatea de document justificativ.

Fata de aspectele prezentate si tinand cont de prevederile art.213 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, respectiv: "*În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii, urmeaza a se respinge contestatia cu privire la neadmiterea la deducere a cheltuielilor cu intretinera cainelui de paza in suma de P lei si a*

cheltuielilor cu materialele de curatenie si uz gospodaresc, electrice, sanitare in suma de R lei pentru anii 2003-2007 ca neintemeiata.

3.2. Cu privire la accesoriile aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala in plus pe perioada 2003 - 2007 in suma de lei, cauza supusa solutionarii este daca contestatorul datoreaza aceste accesorii, in conditiile in care in sarcina acestuia au fost stabilite diferente de impozit pe venit pe anii 2003-2007 pentru care s-a dispus repingerea contestatiei.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. s-au stabilit majorari de intarziere aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar de inspectia fiscala, in suma totala de lei.

In sustinerea contestatiei, domnul X nu depune niciun document din care sa rezulte calculul eronat al accesoriilor contestate.

In drept, potrivit art. 119 si art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“**Art. 119** - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere.”

“**Art. 120** - (1) Majorarile de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, **începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de întârziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.**(...).

(6) Pentru obligatiile fiscale neachitate la termenul de plata, reprezentând **impozitul pe venitul global**, se datoreaza majorari de întârziere dupa cum urmeaza:

a) pentru anul fiscal de impunere majorarile de întârziere pentru platile anticipate stabilite de organul fiscal prin decizii de plati anticipate se calculeaza pâna la data platii debitului sau, dupa caz, pâna la data de 31 decembrie;

b) majorarile de întârziere pentru sumele neachitate în anul de impunere, potrivit lit. a), se calculeaza începând cu data de 1 ianuarie a anului urmator pâna la data stingerii acestora, inclusiv;

c) în cazul în care impozitul pe venit stabilit prin decizia de impunere anuala este mai mic decât cel stabilit prin deciziile de plati anticipate, majorarile de întârziere se recalculeaza, începând cu data de 1 ianuarie a anului urmator celui de impunere, la soldul neachitat în raport cu impozitul anual stabilit prin decizia de impunere anuala, urmând a se face regularizarea majorarilor de întârziere în mod corespunzator."

Fata de prevederile legale de mai sus, rezulta ca majorarile de intarziere se datoreaza pentru neachitarea **la termenul de scadenta** de catre debitor a obligatiilor de plata.

Totodata, 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:

Ordonanta:

“**Art. 67.** - (1) Diferentele de impozit ramase de achitat conform deciziei de impunere anuala se platesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicarii deciziei de impunere, perioada pentru care nu se calculeaza si nu se datoreaza majorari de întârziere.”

Norme metodologice:

“1. Decizia de impunere anuala se stabileste, în baza documentelor necesare, de catre organul fiscal care va efectua globalizarea, respectiv de organul fiscal în a carui raza teritoriala contribuabilul își are domiciliul.

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

3. **Pentru neplata la termen a acestor diferente contribuabilul datoreaza majorari de întârziere si penalitati de întârziere calculate conform legii.**

(...) 6. În situatia în care organul fiscal competent constata diferente de venituri supuse globalizarii, se va emite o noua decizie de impunere anuala prin care se stabilesc diferente de impozite de plata, **situatie în care majorarile de întârziere si penaltatile de întârziere se vor calcula de la termenul de plata stabilit în decizia de impunere initiala comunicata.**”

Prevederi legale similare referitoare la termenul de plata al diferentelor de impozit ramase de achitat conform deciziei de impunere anuala se regasesc si in Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Avand in vedere reglementarile legale sus-mentionate, precum si faptul ca domnul X nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte ca organul fiscal a calculat eronat accesoriile aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual stabilite suplimentar in plus pentru anii 2003-2007, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principale*, rezulta ca obligatiile de plata accesorii in suma de lei sunt legal calculate si datorate de contestatar.

Fata de cele mai sus prezentate, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. , prin care AFP Sector 4 a stabilit diferente de impozit pe venitul net anual stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala in plus pe perioada 2003 - 2007 in suma totala de lei si accesorii aferente in suma de lei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 10 si art. 16 din OG nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, pct.2 din HG nr. 54/2003, art. 49 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.53 din HG nr. 44/2004, pct. 13, 14 si 15 din OMFP nr. 58/2003, pct. 13, 14 si 15 din OMFP nr. 1040/2004, Statutul profesiei de avocat, art. 67 din OG nr. 7/2001, art. 119, art.120, art.205, art.213, art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003, republicata:

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de domnul X impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. , emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. , prin care AFP Sector 4 a stabilit diferente de impozit pe venitul net anual stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala in plus pe perioada 2003 - 2007 in suma totala de lei si accesorii aferente in suma de lei.

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.