

DECIZIA nr.214/14.07.2009

privind solutionarea contestatiei formulata de contribuabila **XX**, titulara Cabinetului de avocat **XX**, inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.XX/16.04.2009

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice sector 2, cu adresele nr.XX/16.04.2009 si nr.XX/29.04.2009, inregistrate la D.G.F.P.-M.B. sub nr.XX/16.04.2009 si sub nr.XX/30.04.2009, asupra contestatiei formulata de Cabinetul de avocat **XX**, cu sediul in Bucuresti, sector 2, xx si de contribuabila **XX** cu domiciliul la aceeasi adresa.

Obiectul contestatiei, remisa prin posta la data de 07.04.2009 si inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector 2 sub nr. XX/09.04.2009, completata cu adresa nr...../22.04.2009 si cu adresa inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr..../13.05.2009, il constituie:

- Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala emisa de Administratia Finantelor Publice sector 2 sub nr.XX/27.02.2009, comunicata cu confirmare de primire in data de 14.03.2009, prin care s-a stabilit in sarcina contribuabilei **XX o diferenta de impozit pe venitul anual** stabilita suplimentar in plus aferenta anilor 2003 - 2007 **in suma totala de XX lei si accesorii aferente in suma totala de XX lei;**

- Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala emisa de Administratia Finantelor Publice sector 2 sub nr.XX/27.02.2009, comunicata cu confirmare de primire in data de 14.03.2009, prin care s-a stabilit in sarcina Cabinetului de avocat **XX o diferenta de T.V.A. stabilita suplimentar in suma de XX lei si majorari de intarziere aferente in suma deXX lei.**

Constatand ca, in speta, sunt indeplinite dispozitiile 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 prin Serviciul de solutionare a contestatiilor este investita sa solutioneze contestatia formulata atat de Cabinetul de avocat **XX** cat si de **contribuabila XX**.

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

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia nr.XX/09.04.2009, completata cu contestatia nr.XX/15.08.2008 si cu adresa nr.XX/13.05.2009, contribuabila se indreapta impotriva Deciziei de impunere nr.XX/27.02.2009 si Deciziei de impunere nr.XX/27.02.2009 care au avut la baza Raportul de inspectie fiscala nr.XX/27.02.2009.

Contribuabila contesta neadmiterea la deducere a unor cheltuieli aferente venitului impozabil in perioada 01.01.2003-31.12.2007 dupa cum urmeaza:

- cheltuieli cu energia electrica in perioada 2003, 2004, 2005, 2006, 2007;
- chirii in perioada 2003, 2004, 2005;
- intretinere in perioada 2003, 2004, 2005, 2006, 2007;
- obiecte de inventar in perioada 2007;
- cheltuieli cu materiale si reparatii in perioada 2007;
- leasing financiar in perioada 2004, 2005, 2006, 2007.

A. Referitor la cheltuielile cu energia electrica, chirile si cheltuielile de intretinere contribuabila arata ca in perioada 2003-2007 sediul cabinetului s-a aflat in sos. Xx sector 2, iar incepand cu luna aprilie 2005 a fost declarat si sediu secundar in Bd. Xx, sector 3.

A1. In ceea ce priveste sediul din sos. Xx sector 2, compus din 3 camere, contribuabila considera ca organul fiscal in mod gresit a acceptat la deducere doar cota de 1/2 din cheltuielile efectuate in perioada 2003-2007 cu energia electrica si cu intretinerea deoarece este utilizata in interes personal 1/3 din apartament (o incapere) , restul spatiilor(2/3 din apartament) fiind amenajate si utilizate in scop de afacere.

A2. In ceea ce priveste sediul secundar din Bd. Xx, sector 3, contribuabila considera ca organul fiscal din eroare nu a acordat la deducere suma de XX lei reprezentand cheltuieli cu plata chiriei pe anul 2005 pentru acest imobil, precizand ca prin Decizia Baroului Bucuresti din **17.04.2005** s-a mentionat din greseala ca sediul secundar este inregistrat incepand cu data de **17.04.2006**.

B. Cu privire la cheltuielile cu achizitia obiectelor de inventar in anul 2007 contribuabila contesta faptul ca pentru anul 2007 organul fiscal nu a admis la deducere suma de XX lei reprezentand contravaloarea unei plite electrice si a unei masini de spalat vase si suma de XX lei reprezentand T.V.A. la valoarea obiectelor de inventar de XX lei aratand urmatoarele:

- pentru suma de XX lei, T.V.A. 19% inseamna XX lei, nu XX lei;
- contravaloarea plitei electrice si a masinii de spalat vase este de lei si nu de XX lei;
- obiectele de inventar achizitionate si inlaturate de organul de control din cheltuielile deductibile, folosesc scopului afacerii, chiar daca in mod indirect (protocol, colaboratori).

C. Cu privire la cheltuielile decurgand din reparatiile efectuate la sediul cabinetului din str. Xx, sector 2, Bucuresti, contribuabila contesta faptul ca organul fiscal a considerat nedeductibila suma de XX lei reprezentand cheltuieli cu reparatiile si amenajarea acestui sediu efectuate in anul 2007 pe motiv ca decizia de stabilire a sediului cabinetului emisa de Barou este din data de2008 in baza art.48 pct.5 lit.i din Codul Fiscal.

Contribuabila considera decizia organului de control lipsita de temei legal, precizand ca singura conditie ceruta de lege este aceea ca aceste cheltuieli sa fie aferente realizarii venitului si sa fie inregistrate in anul in care s-au realizat, fara sa existe vreo prevedere privind momentul efectuării acestora.

Contribuabila arata ca in acest sens este si intreaga practica si jurisprudenta anexand la dosarul cauzei decizia CSJ - sectia de contencios administrativ si fiscal nr...../17.11.2002.

D. Cu privire la cheltuielile decurgand din contractul de leasing financiar avand ca obiect autoturismul marca Peugeot contribuabila apreciaza ca in cauza sunt incidente normele privind amortizarea accelerata a bunului, fata de natura si destinatia acestuia.

II. Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala emisa de Administratia Finantelor Publice sector 2 sub nr.XX/27.02.2009, s-a stabilit in sarcina contribuabilei **XX o diferenta de impozit pe venitul anual** stabilita suplimentar in plus aferenta anilor 2003 - 2007 **in suma totala de XX lei si accesorii aferente in suma totala de XX lei** dupa cum urmeaza:

Pentru anul 2003

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

Pentru anul 2004

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

Pentru anul 2005

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

Pentru anul 2006

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

Pentru anul 2007

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

Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala emisa de Administratia Finantelor Publice sector 2 sub nr.XX/27.02.2009 s-a stabilit in sarcina Cabinetului de avocat **XX** pentru perioada 01.08.2006-31.12.2007 **o diferenta de T.V.A. stabilita suplimentar in suma de XX lei si majorari de intarziere aferente in suma de XX lei**, calculate pentru perioada 26.07.2007-27.02.2009.

III. Luand in considerare motivele invocate de contestatar, 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.../10.06.1998 Baroul Bucuresti a aprobat doamnei avocat **XX**, incepand cu data de 08.06.1998, exercitarea profesiei de avocat titular in cadrul cabinetului individual "**XX**", ca avocat titular, cu sediul in sos. Xx, sector 2.

Conform contractului de imprumut de folosinta (comodat) incheiat in data de 12.01.2000, pe termen de 10 ani, intre doamna **XX** cu domiciliul in sos. Xx, sector 2 si domnul **XX** cu domiciliul la acelasi adresa, in calitate de proprietari ai apartamentului si comodanti, si **Cabinetul de avocat "XX"** in calitate de comodatatar, s-a atribuit dreptul de folosinta asupra imobilului situat in Bucuresti sos. Xx, sector 2, in scopul functionarii cabinetului de avocat.

Cabinetul a avut sediul profesional la aceasta adresa pana la data de **01.07.2008**, data de la care, conform Deciziei nr.....2008, **Cabinetul de avocat "XX"** si-a schimbat sediul profesional din sos. Xx, sector 2 in str. Xx, sector 2.

Incepand cu data de 17.04.2006, conform Deciziei nr..../17.04.2005, s-a aprobat doamnei avocat **XX**, deschiderea unui **birou de lucru** situat in Bd. Xx, sector 3. Pentru acest spatiu, la dosarul cauzei se afla contractul de inchiriere nr.XX/28.01.2005, incheiat pentru perioada 01.02.2005-01.02.2008, intre Xx, cu domiciliu la aceasta adresa si **Cabinetul de avocat "XX"** cu o chirie lunara de XX ron.

Prin Decizia nr.XX/2/25.11.2008, incepand cu data de 15.07.2008 s-a aprobat doamnei avocat **XX**, schimbarea sediului **biroului de lucru** din Bd. Xx, sector 3 in str.XX, sector 1.

Conform Certificatului de inregistrare fiscala emis de Ministerul Finantelor Publice in data de 29.08.2006, doamna **XX** - autorizatie nr..../20.05.1998 emisa de Baroul Bucuresti, a devenit platitoare de T.V.A. incepand cu data de 01.09.2006.

3.1. Referitor la contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr.XX/27.02.2009, cauza supusa solutionarii este daca, Administratia Finantelor Publice sector 2, in raport cu prevederile legale, a determinat corect in sarcina contribuabilei diferentele de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anii 2003-2007 si accesoriile aferente, in conditiile in care argumentele contestatoarei aduse in sustinerea cauzei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

In fapt, Decizia de impunere nr.XX/27.02.2009 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala a fost emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. XX/27.02.2009, prin care s-a verificat activitatea desfasurata de contribuabila **XX**, in calitate de reprezentant al **Cabinetul de avocat "XX"**, in perioada **01.01.2003-31.12.2007**.

Conform raportului de inspectie fiscala nr. XX/27.02.2009 diferentele de venit impozabil au fost stabilite astfel:

	2003	2004	2005	2006	2007
venit impozabil stabilit de contribuabil					
venit impozabil stabilit de control					
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 2003-2007 si care fac obiectul prezentei contestatii:

diferente contestate	2003	2004	2005	2006	2007
intretinere					
energia electrica					
chirie					
obiecte de inventar					

chelt.mat.reparatii					
leasing financiar					

A 1. Referitor la cheltuielile cu intretinerea si energia electrica aferente spatiului ocupat in baza contractului de comodat cu folosinta mixta (pentru afacere si în scop personal), cauza supusa solutionarii este daca organul fiscal a procedat legal la recalcularea acestor cheltuieli, stabilind ca sunt deductibilitatea cheltuielilor numai pentru partea aferenta utilizarii spatiilor în scopul afacerii.

In fapt, in ceea ce privesc cheltuielile cu intretinerea si energia electrica aferente sediului profesional din sos. Xx sector 2, pentru perioada 2003-2007, organul de inspectie fiscala a acordat la deducere cota de 1/2 din totalul acestor cheltuieli tinand seama ca in contractul de comodat nu este prevazuta o cota de punere la dispozitie a apartamentului iar proprietarii acestuia (XX si XX) au domiciliul la aceasta adresa.

In drept, in vederea determinarii venitului impozabil pentru anul 2003 se aplica prevederile O.G.nr.7/2001 privind impozitul pe venit si H.G.54/2003 privind Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, care prevad:

"Art. 10. - (1) În vederea determinarii venitului net ca diferenta între venitul brut si cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplica urmatoarele reguli:

a) cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate în cadrul activitatilor desfasurate în scopul realizarii acestuia, justificate prin documente;

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

Norme metodologice:

"(...).

În vederea evaluarii cheltuielilor cu bunurile din patrimoniul personal cu folosinta mixta, pentru afacere si în scop personal, precum si a cheltuielilor cu bunurile din patrimoniul afacerii utilizate si în scop personal se vor avea în vedere regulile prevazute la pct. 7 din normele metodologice date în aplicarea art. 9 din ordonanta, iar cheltuielile deductibile se determina proportional cu:

- numarul de kilometri parcursi în interes de afacere;
- numarul de metri patrati folositi în interes de afacere;
- numarul de unitati de masura specifice, cum ar fi: kW/h, metri cubi, impulsuri telefonice si altele asemenea, utilizate în interes de afacere, în alte cazuri.

- cheltuielile cu functionarea si intretinerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferenta utilizarii în scopul afacerii;. "

"**Art. 16.** - (1) Venitul net din activitati independente se determina în sistem real, pe baza datelor din contabilitatea în partida simpla.

(2) Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta între venitul brut si cheltuielile aferente deductibile. "

Norme metodologice:

"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;

(...)."

Aceste prevederile legale se regasesc si incepand cu data de 01.01.2004 cand intra in vigoare Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, care, referitor la regulile generale de stabilire a venitului net din activitati independente determinat pe baza contabilitatii in partida simpla, prevad:

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 in partida simpla, cu exceptia prevederilor art. 50 si 51. (...)

4) Conditiiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

a) sa fie efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii venitului, justificate prin documente;

b) sa fie cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite; (...)

(5) Urmatoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

(...)

*i) **cheltuielile efectuate pentru activitatea independenta, cât si în scopul personal al contribuabilului sau asociatilor, sunt deductibile numai pentru partea de cheltuiala care este aferenta activitatii independente;***

(...)

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

*a) **sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale; (...)"***

Potrivit art. 49 pct.53 si pct. 54 alin.23 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"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.

Conditiiile 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 si 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 în scopul afacerii;
(...)”.

Potrivit pct.43 lit.e) din O.M.F.P.nr.1040/2004 privind organizarea si conducerea evidentei contabile în partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, "în cazul utilizarii bunurilor cu folosinta mixta (pentru afacere si în scop personal), cheltuiala deductibila se determina, dupa caz, proportional cu:

- *numarul de kilometri parcursi în interes de afacere;*
- ***numarul de metri patrati folositi în interes de afacere;***
- *numarul de unitati de masura specifice în alte cazuri;"*.

Ca urmare, prin dispozitiile legale sus-citate, in vigoare in perioada impusa, **sunt precizate in mod expres cheltuielile care pot fi deduse, nefiind permisa extinderea lor prin analogie.**

Se retine ca primele conditii generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt: sa fie efectuate in interesul direct al activitatii, să corespundă unor cheltuieli efective si să fie **justificate cu documente.**

Atat din argumentele contribuabilei cat si din contractul de imprumut de folosinta (comodat) incheiat in data de 12.01.2000, intre doamna **XX** si domnul **XX**, ambii cu domiciliul in sos. **Xx**, sector 2, in calitate de proprietari si comodanti, si **Cabinetul de avocat "XX"** in calitate de comodatari, rezulta ca apartamentul este un bun cu folosinta mixta, atat pentru afacere si în scop personal, iar prin contractul de comodat nu este mentionata cota parte a apartamentului utilizat de cabinet.

Intrucat exista obligatia legala ca, in cazul unui bun cu folosinta mixta, sa se departajeze cheltuielile pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii, contribuabila nu a tinut seama de acest aspect si a considerat cheltuieli deductibile 2/3 din cheltuielile cu intretinerea si energia electrica, aferente sediului profesional din sos. **Xx** sector 2, desi in acest apartament pe langa sediul profesional al cabinetului aveau domiciliul inca doua persoane.

Tinand seama ca doamna **XX** nu a prezentat niciun document prin care sa justifice departajarea in acest mod a cheltuielilor cu intretinerea si energia electrica, desi prin adresa nr.**XX/27.04.2009** i-au fost solicitate documentele pe care isi intemeiaza contestatia, aceasta se va respinge ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

A2 - Referitor la suma de **XX lei reprezentand plata chiriei pentru biroul de lucru, pe anul 2005, cauza supusa solutionarii este daca organul fiscal a procedat legal la neadmiterea la deducere a acestei cheltuieli deoarece aceasta a fost o cheltuiala efectuata anterior datei de 17.04.2006, data aprobarii sediului secundar.**

In fapt, așa cu rezulta din decizia de impunere contestată și din Raportul de inspecție fiscală nr.XX/27.02.2009, referitor la suma de XX lei reprezentând plata chiriei pentru apartamentul 7 din Bd. Xx, sector 3, corespunzător anului 2005, suma contestată de contribuabilă din totalul cheltuielilor cu plata chiriei, organul fiscal arată ca această sumă a fost dedusă de contribuabilă anterior datei de 17.04.2006, data aprobării sediului secundar la această adresă.

Conform documentelor aflate la dosarul cauzei, se constată că doamna **XX a considerat cheltuiala deductibilă chiria achitată în anul 2005**, conform contractului de închiriere nr.XX/28.01.2005, deși aprobarea pentru deschiderea unui **birou de lucru** situat în Bd. Xx, sector 3, a fost dată de Baroul București prin Decizia nr.XX/17.04.2005, **incepând cu data de 17.04.2006.**

In drept, sunt aplicabile dispozițiile art. 49 pct.53 și pct. 54 alin.23 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, texte de lege citate la pct.3.1.A 1. din prezenta decizie de soluționare.

Se constată că această cheltuială a fost dedusă anterior aprobării deschiderii biroului de lucru, (chirie an 2005 - aprobare începând cu data de 17.04.2006), fiind încălcate condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse, și anume: **sa fie efectuate în interesul direct al activității**, să corespundă unor cheltuieli efective și să fie **justificate cu documente**. În cazul nostru documentul care justifică această cheltuială este decizia de aprobare a punctului de lucru.

Nu poate fi reținută în soluționarea cauzei afirmatia contribuabilei precum că din eroare în decizia Baroului s-a menționat că sediul secundar este înregistrat începând cu data de 17.04.2006, întrucât Decizia nr.XX/17.04.2005 se află în copie la dosarul cauzei, acesta fiind singurul document în baza căruia **Cabinetul de avocat "XX"** are dreptul la acest birou de lucru în spațiul avizat de Baroul București.

În acest sens sunt și dispozițiile art.210, art.211 și art.215 din Statutul profesiei de avocat din 25/09/2004 publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 45 din 13/01/2005, și anume:

"Art. 210. - (1) Formele de exercitare a profesiei de avocat au dreptul să își stabilească sediul profesional numai în circumscripția baroului în care sunt înscrise în Tabloul avocaților cu drept de exercitare a profesiei, oricare dintre avocații titulari sau asociați.

(2) Avocatul își exercită profesia la sediul principal, la sediile secundare precum și la biroul/birourile de lucru avizate de consiliul baroului.

(...)

Art. 211. -(1) Formele de exercitare a profesiei de avocat au dreptul să își stabilească sedii secundare în circumscripțiile barourilor din care nu fac parte.

(2) Înființarea sediilor secundare se aproba, la cerere, de consiliul baroului în circumscripția căruia urmează să se deschidă sediul secundar. Cererea va menționa: forma de exercitare a profesiei, adresa sediului secundar, motivul deschiderii acestuia, avocații care își vor desfășura activitatea la sediul secundar și vechimea acestora în profesie.

(3) *Decizia de aprobare a cererii de înfiintare a sediului secundar se comunica baroului de la sediul principal.*

(...)

(5) *În urma aprobarii cererii de înfiintare a sediului secundar, avocatul (avocatii) va achita taxa de înscriere si contributia la bugetul baroului pe raza caruia functioneaza sediul secundar, separat de taxele platite la baroul la care își are sediul principal. Contributia la fondul C.A.A. se achita de fiecare membru al C.A.A. la filiala C.A.A. de pe lângă baroului la care este înscris sediul principal.*

Art. 215. - (1) Sediul profesional si celelalte spatii în care avocatul își desfășoara activitatea profesionala trebuie sa asigure pastrarea secretului profesional.

(2) Secretul profesional vizeaza toate informatiile si datele de orice tip, în orice forma si pe orice suport, furnizate avocatului de catre client în scopul acordarii asistentei juridice si în legatura cu care clientul a solicitat pastrarea confidentialitatii, precum si orice documente redactate de avocat, care contin sau se fundamenteaza pe informatiile sau datele furnizate de client în scopul acordarii asistentei juridice si a caror confidentialitate a fost solicitata de client.

(3) În scopul asigurarii secretului profesional, avocatul pastreaza lucrarile numai la sediul profesional sau în spatiile avizate în acest sens de consiliul baroului. Sediul profesional poate fi situat si în locuinta avocatului."

Astfel, in conditiile in care normele legale care reglementeaza exercitarea profesiei de avocat il obliga pe acesta sa-si exercite activitatea numai la sedii ori birouri de lucru deschise in spatii avizate de consiliul baroului, deci sa obtina venituri in urma activitatii profesionale desfasurate in spatii avizate, iar normele fiscale acorda deductibilitate numai daca aceste cheltuieli sunt aferente veniturilor obtinute, rezulta ca respectivele cheltuieli sunt deductibile numai daca sunt aferente unor spatii avizate pentru obtinerea de venituri.

Avand in vedere prevederile legale sus mentionate si documentele aflate la dosarul cauzei se constata ca organul fiscal a procedat legal la admiterea la deducere a cheltuielilor cu chiria aferenta punctului de lucru, incepand cu data aprobarii acestuia, rezultata din Decizia nr.1945/17.04.2005 emisa de Baroul Bucuresti, fapt pentru care contestatia contribuabilei urmeaza a se respinge ca neantemeiata pentru acest capat de cerere.

3.1.B) Cu privire la cheltuielile cu achizitionarea obiectelor de inventar aferente anului 2007, organul de inspectie fiscala nu a admis la deducere suma de XX lei, care face obiectul prezentei contestatii, compusa din:

- XX lei reprezentand T.V.A. deductibila aferenta obiectelor de inventar in quantum total de XX lei, inregistrate de contribuabila pe cheltuieli, inclusiv T.V.A.

- XX lei reprezentand contravaloarea unor aparate electrocasnice achizitionate in anul 2007.

B1) Referitor la suma de XX lei reprezentand T.V.A. aferenta obiectelor de inventar achizitionate in anul 2007 in suma totala de XX lei cauza supusa solutionarii este daca este legala masura dispusa de organele de inspectie fiscala de a incadra drept cheltuiala nedeductibila fiscal a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in documentele emise de furnizori, in conditiile in care cabinetul este platitor de T.V.A. incepand cu data de 01.09.2006.

In fapt, asa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala nr.XX/27.02.2009, din referatele intocmite de organul fiscal, din filele registrului - jurnal de incasari si plati, anexate in copie la dosarul cauzei, si dupa cum insasi contribuabila recunoaste prin contestatia depusa, aceasta a inregistrat si a considerat drept cheltuiala deductibila intreaga valoare a sumelor achitate diversilor furnizori, inclusiv T.V.A.

De altfel, si prin nota explicativa nr.XX/27.02.2009 contribuabila recunoaste ca, "din eroare, dupa data la care a devenit platitoare de T.V.A. a declarat si a inregistrat atat incasarile cat si cheltuielile, cu T.V.A."

Doamna **XX**, in calitate de reprezentanta a **Cabinetului de avocat "XX"** nu argumenteaza acest capat de cerere, singura referire la aceasta suma fiind ca "**pentru suma de XX lei, T.V.A. 19% inseamna XX lei, nu XX lei**".

In drept, in solutionarea cauzei sunt aplicabile prevederile Cap.IV lit.B din O.M.F.P. nr.1040/2004 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 Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in care se stipuleaza:

*"B. Norme generale privind documentele justificative si financiar-contabile
(...)*

20. Registrul-jurnal de încasari si plati (cod 14-1-1/b) si Registrul-inventar (cod 14-1-2/a) au regim de înregistrare la organele fiscale. Acestea se numeroteaza, se snuruiesc si se parafeaza înainte de depunerea lor la organele fiscale pentru înregistrare.

Modelele si normele de întocmire si de utilizare ale Registrului-jurnal de încasari si plati si ale Registrului-inventar sunt prezentate la cap. IV.

(...)

REGISTRUL-JURNAL DE ÎNCASARI SI PLATI
(cod 14-1-1/b)

Serveste ca:

- document de înregistrare a încasarilor si platilor;*
- document de stabilire a situatiei financiare a contribuabilului care conduce evidenta contabila în partida simpla;*
- proba în litigii.*

Se întocmeste într-un singur exemplar de catre contribuabili, facându-se înregistrarea operatiunilor efectuate pe baza documentelor justificative, distinct, pe fiecare operatiune, fara a se lasa rânduri libere, dupa ce a fost numerotat, snuruuit, parafat si înregistrat la organul fiscal teritorial.

(...)

Contribuabilii platitori de taxa pe valoarea adaugata vor înregistra sumele încasate sau platite, exclusiv taxa pe valoarea adaugata. "

"H. Calculul taxei pe valoarea adaugata

53. Taxa pe valoarea adaugata datorata bugetului de stat se stabileste în conformitate cu reglementarile fiscale specifice acesteia.

54. Evidenta taxei pe valoarea adaugata colectate se tine cu ajutorul Jurnalului pentru vânzari (cod 14-6-12/a). În acest jurnal se înregistreaza pe baza de documente (facturi fiscale,

bonuri de comanda-chitanta etc.) valoarea bunurilor livrate si/sau a serviciilor prestate si taxa pe valoarea adaugata aferenta.

55. Evidenta taxei pe valoarea adaugata deductibile se tine cu ajutorul Jurnalului pentru cumparari (cod 14-6-17/b). În acest jurnal se înregistreaza pe baza de documente (facturi fiscale, bonuri de comanda-chitanta, monetare etc.) valoarea cumpararilor de bunuri si/sau a serviciilor prestate de terti si **taxa pe valoarea adaugata aferenta.**"

In sensul actelor normative invocate organele de solutionare retinem ca in mod eronat a procedat contestatoarea inregistrand in Registrul jurnal de incasari si plati sumele inclusiv T.V.A. in conditiile in care taxa pe valoarea adaugata a fost inregistrata si ca T.V.A. deductibil in jurnalul de cumparari.

Referitor la argumentul contribuabilei precum ca pentru suma de XX lei 19% inseamna XX lei precizam ca suma de XX lei reprezentand T.V.A. aferenta obiectelor de inventar achizitionate in anul 2007, considerata cheltuiala nedeductibila fiscal de organul de inspectie fiscala reprezinta taxa pe valoarea adaugata, asa cum a fost inscrisa in facturile emise de furnizorii si asa cum a fost inregistrata de contribuabila ca si cheltuiala deductibila.

Pentru considerentele expuse urmeaza sa fie respins acest capat de cerere ca neintemeiat si neargumentat.

B2. Referitor la suma XX lei reprezentand contravaloarea unor aparate electrocasnice achizitionate in anul 2007 cauza supusa solutionarii este daca este legala masura dispusa de organele de inspectie fiscala de a incadra aceasta suma drept cheltuiala nedeductibila fiscal, in conditiile in care contribuabila a efectuat aceste cheltuieli pentru modernizarea bucatariei din apartamentul proprietate personala.

In fapt, suma de XX lei reprezinta contravaloarea urmatoarelor achizitii efectuate de contribuabila in anul 2007: plita electrica, masina de spalat vase, cuptor cu microunde si avans bucatarie, inregistrate in registrul incasari- plati (pag.54 poz.163, pag.55 poz.202, pag.58 poz.258 si poz.260, anexate in copie la dosarul cauzei).

In registrul de incasari si plati aceste cheltuieli inregistrate astfel:

- chitanta nr.../14.06.2007 in valoare de **XX lei** inclusiv TVA= plita electrica;
- chitanta nr.../ 05.07.2007 in valoare de **XX lei** inclusiv TVA= avans aparatura;
- chitanta nr.../ 06.08.2007 in valoare de **XX lei** inclusiv TVA= aparate electrocasnice;
- chitanta nr.../ 08.08.2007 in valoare de **XX lei** inclusiv TVA= aparate electrocasnice.

Contribuabila sustine ca aceste investitii folosesc scopului afacerii, chiar daca indirect (protocol, colaboratori).

Asa cum rezulta din Anexa cheltuielilor cu obiecte de inventar achizitionate in anul 2007, anexata de organul de inspectie fiscala la dosarul contestatiei, acestea au fost dobandite astfel:

data	nr.factura	furnizor	total factura	baza	T.V.A
------	------------	----------	---------------	------	-------

08.06.2007					
05.07.2007					
06.08.2007					
06.08.2007					
08.08.2007					
TOTAL					

Dupa cum s-a aratat mai sus sediul profesional al cabinetului, in anul 2007 se afla in sos. Xx sector 2, proprietatea doamnei **XX** si a domnului **XX**, ambii cu domiciliul la acelasi adresa

In scopul functionarii cabinetului de avocat s-a incheiat in data de 12.01.2000 contractul de imprumut de folosinta (comodat) asupra apartamentului, acesta fiind un bun cu folosinta mixta, atat pentru afacere si în scop personal.

Asa cum rezulta din modul de inregistrare a acestor cheltuieli, contribuabila, in anul 2007, a utilat si modernizat bucataria apartamentului proprietate personala, cu folosinta mixta, fara ca prin clauzele contractului de comodat sa fie mentionat acest aspect. De retinut ca incepand cu data de 01.07.2008, conform Deciziei emisa de Baroul Bucuresti sub nr.XX/1/25.11.2008, **Cabinetul de avocat "XX" isi schimba sediul profesional din** sos. Xx sector 2, in str. Xx, sector 2, Bucuresti.

In drept, referitor la regulile generale de stabilire a venitului net din activitati independente determinat pe baza contabilitatii în partida simpla, sunt aplicabile dispozitiile art. 49 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si art. 49 pct.53 si pct. 54 alin.23 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, texte de lege citate la pct.3.1. A1 din prezenta decizie de solutionare.

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca sunt deductibile numai acele cheltuieli care sunt efectuate in interesul direct al activitatii, respectiv pentru realizarea veniturilor, sunt inregistrate corect in evidenta contabila in partida simpla **si care sunt justificate cu documente intocmite potrivit dispozitiilor legale in vigoare pe perioada supusa impunerii.**

Contribuabila nu a prezentat niciun document prin care sa demonstreze ca aceste cheltuieli pentru utilarea si modernizarea bucatariei din apartamentul proprietate personala si de domiciliu sunt realizate in scopul producerii de venituri impozabile in conditiile in care s-a aratat mai sus ca nu sunt cheltuieli deductibile bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale.

Prin adresa nr.XX/27.04.2009, comunicata contribuabilei cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire din data de 05.05.2009, Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.-M.B. i-a solicitat dovezile (documentele) pe care isi intemeiaza contestatia precum si orice alte documente si inscrisuri pe care le considera relevante in sustinerea cauzei.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei afirmatia contribuabilei precum ca aceste cheltuieli sunt efectuate indirect in scopul afacerii (protocol, colaboratori), intrucat, asa cum rezulta din Raportul de inspectie fiscala nr.XX/27.02.2009, pag.22, pentru anul 2007, organul fiscal a admis la deducere cheltuieli de protocol deductibile limitat, in limita unei cote de 2% din baza de calcul, determinata ca diferenta între venitul brut si cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, pentru acordarea de burse private, cheltuielile de protocol, cotizatiile platite la asociatiile profesionale, asa cum precizeaza art.48 alin.(5) lit.b) si alin.6 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin insasi afirmatia contribuabilei precum ca aceste cheltuieli sunt efectuate indirect in scopul afacerii, aceasta recunoaste ca nu indeplinesc una din conditiile generale pentru a putea fi deduse asa cum prevede pct.53 lit.a) din H.G. nr.44/2004 mentionat mai sus, in sensul ca trebuie sa fie efectuate **în interesul direct** al activității.

Fata de cele prezentate, rezulta ca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod corect faptul ca sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile in suma de XX lei reprezentand cheltuieli pentru modernizarea bucatariei din apartamentul proprietate personala si de domiciliu.

Pentru motivele expuse urmeaza ca pentru acest capat de cerere contestatia sa fie respinsa ca neintemeiata.

3.1.C. Referitor la suma de XX lei reprezentand contravaloarea lucrarilor de amenajare efectuate in anul 2007, cauza suspusa solutionarii este daca este legala masura dispusa de organele de inspectie fiscala de a incadra aceasta suma drept cheltuiala nedeductibila fiscal, in conditiile in care contribuabila a efectuat cheltuieli, deduse integral in anul 2007, pentru modernizarea unui apartament cu drept de folosinta in baza unui contract de comodat, unde obtine aprobare pentru schimbarea sediul profesional, incepand cu data de 01.07.2008.

In fapt, organul fiscal nu admite la deducere ***suma de XX lei***, compusa din:

-XX lei = taxa pe valoarea adaugata inregistrata de contribuabila drept cheltuiala deductibila;

- XX lei = cheltuieli cu lucrari de amenajare, **efectuate in anul 2007** la imobilul din str. Xx, sector 2, Bucuresti, care a devenit sediul **Cabinetului de avocat "XX"** incepand cu data de 01.07.2008, conform Deciziei emisa de Baroul Bucuresti sub nr.XX/1/25.11.2008.

Conform contractului de comodat, incheiat in data de 01.12.2006, pe termen de 5 ani, intre doamna **XX** cu domiciliul in sos. Xx, sector 2, in calitate de proprietara a apartamentului si comodat, si **Cabinetul de avocat "XX"** cu sediul in in Bucuresti sos. Xx, sector 2, in calitate de comodat, s-a atribuit dreptul de folosinta asupra apartamentului 21 din str. Xx, sector 2, Bucuresti si cu dreptul sa desfasoare in apartament activitatea specifica si sa inregistreze sediul principal si secundar al cabinetului.

Conform art.3, pct.3.3 din contractul de comodat, obligatiile comodantului sunt: "Comodantul este de acord cu orice modificare pe care comodatarul o solicita pentru ca spatiul sa dobandeasca functiunea specifica activitatii comodatarului. Modificarile vor fi autorizate pe numele comodantului, dar pe cheltuiala comodatarului." in scopul functionarii cabinetului de avocat.

Prin Decizia nr.XX/1/25.11.2008, incepand cu data de 01.07.2008 s-a aprobat doamnei avocat **XX**, schimbarea sediului profesional din Bucuresti, sos. Xx, sector 2, in Bucuresti, str. Xx, sector 2.

Conform documentelor mai sus mentionate , a constatarilor organului fiscal si a celor sustinute de contribuabila, rezulta ca desi aprobarea pentru schimbarea sediului profesional este incepand cu data de 01.07.2008, in anul 2007, anterior aprobarii, deduce suma de XX lei reprezentand totalul cheltuielilor cu materiale si reparatii, aferente sediului din str. Xx, sector 2.

Organul fiscal a considerat aceste cheltuieli, efectuate in anul 2007 pentru imobilul din str. Xx, sector 2, nedeductibile fiscal intrucat conform deciziei Baroului Bucuresti schimbarea sediului profesional s-a aprobat incepand cu data de 01.07.2008.

La dosarul cauzei se afla anexa cheltuielilor de amenajare sediu, in suma totala de XX lei din care T.V.A. in suma de XX lei, sume ce se regasesc si in registrul jurnal de incasari si plati pe anul 2007, aflat in copie la dosarul cauzei, inregistrate cu tot cu T.V.A.

Asa cum s-a aratat la pct. B1 din prezenta decizie, registrul jurnal de incasari si plati este document de înregistrare a încasarilor si platilor, de stabilire a situatiei financiare a contribuabilului si proba în litigii.

Dupa cum rezulta din Registrul - jurnal de incasari si plati (pag.55 poz.199 si poz.207, pag.58 poz.266, poz.267 , poz.271 si poz.272) contribuabila a inregistrat direct pe cheltuieli, cheltuielile cu lucrarile de amenajare.

Exemplificam modul de inregistrare asa cum apar inscise aceste cheltuieli in registrul incasari plati, reprezinta:

- chitanta nr.../04.07.2007 in valoare de **XX lei** inclusiv TVA= avans amenajare sediu;
- chitanta nr.../12.07.2007 in valoare de **XX lei** inclusiv TVA= amenajare sediu;
- bon .../28.08.2007 in valoare de **XX** lei inclusiv TVA= glafuri;
- chitanta nr.../28.08.2007 in valoare de **XX** lei inclusiv TVA= plinte;
- chitanta nr.../30.08.2007 in valoare de **XX** lei inclusiv TVA= montaj usi;
- chitanta nr.../30.08.2007 in valoare de **XX** lei inclusiv TVA= usi.

Referitor la cheltuielile cu lucrarile de amenajare contribuabila nu a depus niciun document din care sa rezulte ca acestea au fost folosite pentru amenajarea sediului profesional respectiv autorizatii eliberate pe numele proprietarului apartamentului, asa cum se stipuleaza in contractul de comodat, contracte incheiate cu prestatorii, devize de lucrari, precum si orice alte documente din care sa rezulte lucrarile efectuate, contravaloarea acestora precum si locul unde acestea au fost efectuate.

In drept, sunt aplicabile dispozitiile art.49 alin.(1), alin.(4), alin.(5) lit.i), alin.(7) lit.a), art. 49 pct.53 si pct. 54 alin.23 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal precum si ale art.210, art.211 si art.215 din Statut al profesiei de avocat din 25/09/2004 Publicat in Monitorul Oficial, Partea I nr. 45 din 13/01/2005, texte de lege citate la pct.3.1.A 1 si la pct.3.1.A 2 din prezenta decizie de solutionare.

Totodata, in ceea ce priveste deductibilitatea cheltuielilor de modernizare (tamplarie PVC, amenajari interioare) pentru imobilul - locuinta de domiciliu, folosit in parte pentru activitatea de avocatura, dupa cum au constatat organele de inspectie fiscala, in speta sunt incidente si prevederile art. 1420, art. 1421, art. 1447, art. 1448, art. 1561, art. 1564 si art. 1569 din Codul civil:

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

1. [...]

2. **de a-l mentine in stare de a putea servi la intrebuintarea** pentru care a fost inchiriat sau arendat;

3. **de a face ca locatarul sa se poata folosi neimpiedicat in tot timpul locatiunii.**"

"Art. 1421. - **Locatorul trebuie sa tradea (predea) lucrul in asa stare, incat sa poata fi intrebuintat.**

In cursul locatiunii, trebuie sa se faca toate acele reparatii ce pot fi necesare, afara de micile reparatii (reparatii locative) care prin uz sunt in sarcina locatarului."

"Art. 1447. - **Reparatiile mici numite locative, ce raman in sarcina locatarului, daca nu s-a stipulat din contra, sunt acele pe care obiceiul locului le considera de astfel si intre altele sunt urmatoarele:**

- reparatia vetrei sobelor, a gurii lor, a capacelor s.c.l. a stricarii tencuiei din partea de jos a peretilor camerei si a altor locuri de locuinta pana la inaltimea de un metru;

- la parchet si dusumele, intrucat **numai unele bucati sunt stricate;**

- a geamurilor, intrucat sfaramarea lor nu ar fi urmat din cauza unei intamplari extraordinare ori fortei majore, **de care nu poate fi responsabil locatarul;**

- a usilor, ferestrelor, broastelor, verigilor si altfel de incuietori."

"Art. 1448. - **Niciuna din reparatiile reputeate locative nu cad in sarcina locatarului cand stricaciunile au fost cauzate prin vechime sau forta majora.**"

"Art. 1561. - Comodatul este **esential gratuit.**"

"Art. 1564 - **Comodatarul este dator sa ingrijeasca, ca un bun proprietar, de conservarea lucrului imprumutat, si nu poate sa se serveasca decat la trebuinta determinata prin natura lui, sau prin conventie, sub pedeapsa de a plati daune-interese, de se cuvine.**"

"Art. 1569. - Comodatorul, facand **speze necesare la uzul lucrului imprumutat, nu poate sa le repete.**"

Prin urmare, potrivit dispozitiilor legale mai sus citate, rezulta ca **sunt deductibile fiscal numai cheltuielile cu functionarea si intretinerea aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat si numai pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii.**

Dispozitiile fiscale in materie sunt intarite si de doctrina juridica referitoare la contractul de comodat, potrivit careia comodatarul este obligat sa suporte doar cheltuielile **necesare** folosintei lucrului, respectiv doar reparatiile mici numite si locative, care reprezinta un

accesoriu al folosintei. Obligatia comodatului de a intretine imobilul ca un bun proprietar implica obligatia acestuia de a efectua reparatii mici (locative, de intretinere a imobilului) pe perioada derularii contractului, iar la sfarsitul contractului sa-l predea in starea initiala, **astfel ca orice obligatie suplimentara asumata de comodat vizand reparatii capitale, modernizari si orice alte reparatii care nu rezulta din folosinta lucrului, fiind in sarcina proprietarului comodat, excede naturii contractului de comodat.**

In speta, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca in anul 2007 , anul in care s-au efectuat cheltuielile cu investitiile de amenajarea a spatiului din str. Xx, sector 2, sediul principal al **Cabinetului de avocat XX**", al carui titular este doamna **XX**, era in sos. Xx, sector 2, in Bucuresti, iar aprobarea pentru schimbarea sediului profesional in str. Xx, sector 2, s-a obtinut prin Decizia nr.XX/1/25.11.2008, emisa de Baroul Bucuresti, **incepand cu data de 01.07.2008.**

Organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere din venitul obtinut din activitatea de avocatura cheltuielile aferente amenajarii si modernizarii imobilului - proprietate personala, devenita ulterior locuinta de domiciliu a contribuabilei si sediul sediului profesional al **Cabinetului de avocat "XX"**, pentru care s-a incheiat un contract de comodat anterior autorizarii.

Astfel, pe de o parte, se retine ca reparatia capitala, amenajarea si modernizarea unui imobil care nu este in patrimoniul afacerii **nu pot fi considerate in niciun caz drept cheltuieli necesare cu intretinerea si conservarea lucrului luat cu imprumut**, singurele care sunt specifice uzului unui bun care nu este in proprietatea persoanei care-l foloseste.

Prevederile contractului de comodat nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, cata vreme ele exced naturii comodatului ca imprumut de folosinta si **sunt pro-causa**, bunul respectiv fiind proprietatea si locuinta de domiciliu a contribuabilului si a familiei sale, iar organele fiscale, la stabilirea sumei unui impozit, nu sunt tinute de continutul clauzelor unui contract, avand posibilitatea sa reincadreze forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.

De altfel, **din punct de vedere fiscal, pentru bunurile care nu sunt in patrimoniul afacerii (inchiriate, in comodat etc.), nu sunt deductibile decat cheltuielile de intretinere si functionare a bunurilor** folosite strict in interesul afacerii si nicidecum eventualele *cheltuieli utile* care sporesc valoarea bunurilor, *dar pe care, potrivit practicii judiciare si doctrinei juridice in materie, proprietarul este dator sa le restituie posesorului care le-a facut.*

Prevederile contractului de comodat invocate de contestator nu au nicio relevanta in solutionarea cauzei, intrucat, asa cum s-a demonstrat mai sus, numai cheltuielile de intretinere si functionare pentru imobilul luat in comodat sunt deductibile fiscal.

Se constata ca au fost deduse cheltuieli anterior aprobarii schimbarea sediului profesional din Bucuresti din sos. Xx, sector 2, in Bucuresti, str. Xx, sector 2, fiind incalcate conditii generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse, si anume: **sa fie efectuate in interesul direct al activitatii**, să corespundă unor cheltuieli efective si să fie **justificate cu documente.** In cazul nostru documentul care justifica aceasta

cheltuiala este Decizia nr.XX/1/25.11.2008 prin care s-a aprobat schimbarea sediului profesional **incepand cu data de 01.07.2008.**

De altfel, in afara de faptul ca s-au inregistrat pe cheltuieli contravaloarea lucrarilor de amenajare a unui spatiu care devine sediul cabinetului in anul urmator exercitiului financiar in cursul caruia au fost cuprinse cheltuielile aferente, in situatia prezentata, este vorba despre cheltuielile cu investitiile efectuate la un apartament, proprietatea personala a doamnei **XX** care face obiectul unui contract de comodat.

In consecinta, avand in vedere cele retinute, contribuabila **XX** nu poate beneficia de deducerea din venitul impozabil aferent afacerii (avocatura) a cheltuielilor cu investitiile pentru amenajarea, modernizarea si intretinerea imobilului proprietate personala si ulterior de domiciliu, efectuate anterior autorizarii, folosit ulterior ca sediu profesional principal, in baza unui contract de comodat.

Fata de cele prezentate rezulta ca organul fiscal a considerat corect si legal ca fiind nedeductibila fiscal suma de **XX** lei, reprezentand, cheltuieli amenajare sediu intrucat aceste cheltuieli intrucat au fost efectuate la un apartament proprietate personala a contribuabilei, fiind incalcate in acest mod normele de întocmire si de utilizare ale Registrului-jurnal de încasari si plati si de evidentiere a cheltuielilor, fapt pentru care contestatia contribuabilei **XX** se va respinge ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

3.1.D. Referitor la cheltuielile decurgand din contractul de leasing financiar, cauza supusa solutionarii este daca pentru autoturismul achizitonat se poate utiliza regimul de amortizare accelerata in conditiile in care conform legii nu se incadreaza in categoria mijloacelor fixe pentru care se poate opta pentru acet regim.

In fapt, contribuabila a inregistrat drept cheltuiala deductibila fiscal, in anul 2004, suma de 16.550 lei reprezentand avans platit in baza contractului de leasing financiar incheiat cu S.C. **XX** S.R.L. sub nr.../29.12.2004 care are ca obiect un autoturism marca **XX** X-Design. Organul fiscal a considerat aceasta cheltuiala nedeductibila si a calculat amortizare la nivelul regimului linear, in conformitate cu prevederile art.24 din Legea nr.571/2003.

Contribuabila considera ca in cauza sunt incidente normele privind amortizarea accelerata a autoturismului, fata de natura si destinatia acestuia.

In drept, referitor la "regulile generale de stabilire a veniturii net anual din activitati independente, determinat pe baza contabilitatii în partida simpla art.48 alin.4 si art.24 alin. 1, alin.2, alin.3 si alin.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza:

"Art. 48. - (4) Conditile generale pe care trebuie sa le îndeplineasca cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

a) sa fie efectuate în cadrul activitatilor desfasurate în scopul realizarii veniturii, justificate prin documente;

b) sa fie cuprinse în cheltuielile exercitiului financiar al anului în cursul caruia au fost platite;

c) sa respecte regulile privind amortizarea, prevazute în titlul II, dupa caz; "

TITLUL II Amortizarea fiscala

"Art. 24. - (1) **Cheltuielile aferente achizitionarii, producerii, construirii, asamblarii, instalarii sau îmbunatatirii mijloacelor fixe amortizabile se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii potrivit prevederilor prezentului articol.**

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporala care îndeplineste cumulativ urmatoarele conditii:

a) este detinut si utilizat în productia, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat tertilor sau în scopuri administrative;

b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilita prin hotarâre a Guvernului;

c) are o durata normala de utilizare mai mare de un an.

(...).

(6) Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determina conform urmatoarelor reguli:

a) în cazul constructiilor, se aplica metoda de amortizare liniara;

b) în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al masinilor, uneltelor si instalatiilor, precum si pentru computere si echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniara, degresiva sau accelerata;

c) în cazul oricarui alt mijloc fix amortizabil, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniara sau degresiva.

(11) Amortizarea fiscala se calculeaza dupa cum urmeaza:

a) începând cu luna urmatoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în functiune; (...)".

Fata de prevederile legale sus mentionate, contribuabilul poate opta pentru metoda accelerata în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al masinilor, uneltelor si instalatiilor, precum si pentru computere si echipamente periferice ale acestora.

Intrucat autoturismul nu poate fi încadrat in categoria echipamentelor tehnologice, pentru a utilizarea regimul de amortizare accelerata, contestatia petentei se va respinge ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Avand in vedere solutiile adoptate de organul de solutionare la pct.3.1 subpunctele A1, A2, B1, B2, C si D cu privire la cheltuielile neadmise la deducere de organul de inspectie fiscala care au facut obiectul contestatiei, aceasta urmeaza sa fie respinsa pentru suma de XX lei reprezentand **diferenta de impozit pe venitul anual** stabilita suplimentar in plus aferenta anilor 2003 - 2007.

3.2. Referitor la accesoriile aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala in plus pentru anii 2003 - 2007 cauza supusa solutionarii este daca acestea sunt datorate in conditiile in care diferentele de impozit pe

venit s-a stabilit ca sunt datorate iar pentru neachitarea la termenul de scadentă de către debitor a obligatiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

In fapt prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala emisa de Administratia Finantelor Publice sector 2 sub nr.XX/27.02.2009, s-a stabilit in sarcina contribuabilei **XX** o diferenta de impozit pe venitul anual stabilita suplimentar in plus aferenta anilor 2003 - 2007 in suma totala de **XX** lei. Pentru neachitarea la termenul de scadentă a obligatiilor de plata organul fiscal a calculat majorari de intarziere aferente in suma totala de **XX** lei.

an verificat	prin decizia de impunere anuala	impozit pe venit stabilit de organele de inspectie fiscala	diferenta de impozit pe venit stabilita suplimentar	accesorii	perioada
2,003					
2,004					
2,005					
2,006					
2,007					

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

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

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

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si până la data stingerii acesteia inclusiv.”

(7) Nivelul majorarii de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Totodata, conform prevederilor art. 84 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Diferentele de impozit rămase de achitat conform deciziei de impunere anuală se plătesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, perioadă pentru care nu se calculează si nu se datorează sumele stabilite potrivit reglementărilor în materie, privind colectarea creantelor bugetare.”

Avand in vedere reglementarile legale sus-mentionate, precum si faptul ca prin contestatia formulata contribuabila 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 si in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principale*, rezulta ca obligatiile de plata accesorii in suma de XX lei sunt legal calculate si datorate.

Prin urmare, contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr.XX/27.02.2009 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala prin care s-au stabilit diferente de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus pentru anii 2003 - 2007 in suma de XX lei si accesorii aferente in suma de XX lei, urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente.

3.3. Referitor la contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr.XX/27.02.2009, cauza supusa solutionarii este daca, Administratia Finantelor Publice sector 2, in raport cu prevederile legale, a determinat corect, in sarcina Cabinetului de avocat XX, diferenta de T.V.A. stabilita suplimentar in suma de XX lei, in conditiile in care argumentele contestatoarei aduse in sustinerea cauzei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala emisa de Administratia Finantelor Publice sector 2 sub nr.XX/27.02.2009, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. XX/27.02.2009, s-a stabilit in sarcina **Cabinetului de avocat XX** o diferenta de T.V.A. stabilita suplimentar in suma de XX lei si majorari de intarziere aferente in suma de XX lei.

Motivul de fapt invocat de organul de inspectie fiscala la cap.3.1.1. din decizie, cu privire la stabilirea obligatiei de plata suplimentara este:

" *Echipa de inspectie fiscala a diminuat T.V.A. deductibil pentru perioada verificata cu suma de XX lei si a stabilit T.V.A. de plata in suma de XX lei provenind din:*

- *suma de XX lei, reprezinta T.V.A. deductibila aferenta materialelor de constructii si reparatii pentru sediul din str. Xx, pentru care **Cabinetul de avocat XX** nu avea in anul 2007 decizie eliberata de Baroul Bucuresti;*

- *suma de XX lei reprezinta T.V.A. deductibila, aferenta cheltuielilor cu obiecte de inventar, aparatura electrocasnica, pentru care contribuabilul nu avea drept de deducere."*

Asa cum s-a demonstrat la capitolele 3.1.b2 si 3.1.C contribuabila nu a adus argumente noi si nu a prezentat documente in sustinerea cauzei de natura sa modifice constatarile organului de inspectie fiscala cu privire la deductibilitatea cheltuielilor la calculul impozitului pe venit, desi i s-a solicitat acest lucru de organul de solutionare a contestatiei, prin adresa nr.XX/27.04.2009.

Referitor la achizitionarea materialelor privind amenajarea sediului, contribuabila nu a depus documente din care sa rezulte ca acestea au fost folosite la reamenajarea sediului profesional asa cum a fost autorizat de Baroul Bucuresti. Cu privire la obiectele de inventar neadmise la deducere contribuabila nu a prezentat documente prin care sa demonstreze ca aceste cheltuieli pentru utilarea si modernizarea bucatariei din apartamentul proprietate personala si de domiciliu sunt realizate in scopul producerii de venituri impozabile.

In drept, art.145 alin.92) li.a) Art. 156². - (1) Art. 157. - (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data de 01.07.2008, precizeaza:

*"Regimul deducerilor
Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

*Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.
(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul urmatoarelor operatiuni:
a) operatiuni taxabile;"*

"Decontul de taxa

Art. 156². - (1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie sa depuna la organele fiscale competente, pentru fiecare perioada fiscala, un decont de taxa, pâna la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei în care se încheie perioada fiscala respectiva."

"Plata taxei la buget

Art. 157. - (1) Orice persoana trebuie sa achite taxa de plata organelor fiscale pâna la data la care are obligatia depunerii unuia dintre deconturile sau declaratiile prevazute la art. 156² si 156³."

Avand in vedere prevederile legale invocate si tinand seama ca doamna **XX**, in calitate de reprezentant al **Cabinetului de avocat "XX"** nu a facut dovada ca materialele si bunurile achizitionate au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile pentru activitatea desfasurata de cabinetul de avocat desi i s-a acordat aceasta posibilitate cu ocazia depunerii contestatiei si a adresei inregistrate la D.G.F.P.-M.B. sub nr.XX/30.04.2009 depusa in vederea completarii contestatiei, ca raspuns la solicitarea noastra nr.XX/27.04.2009.

Prin urmare, rezulta ca diferenta de T.V.A. stabilita suplimentar de plata in suma XX lei este corect si legal datorata.

In ceea ce priveste modul de calcul al majorarilor de intarziere in suma deXX lei, calculate pentru neplata in termen legal taxei pe valoarea adaugata in auma de XX lei, stabilita ca datorata de **Cabinetul de avocat "XX"**, conform dispozitiilor art. 119 si art.120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, invocate la capitolul **3.2.** din prezenta decizie, pentru neachitarea la termenul de scadentă de către debitor a obligatiilor de plată, se datorează majorări de întârziere calculate pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadentă si până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Tinand seama ca termenul scadent pentru plata taxei pe valoarea adaugata de la care se datoreaza majorari de întârziere pentru neplata taxei este pâna la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei în care se încheie perioada fiscala la care are obligatia depunerii decontului de T.V.A., organul de inspectie fiscala a calculat corect si legal majorari de intarziere in suma deXX lei, conform anexei nr.5 pag.3 si pag.4 la raportul de inspectie fiscala nr.XX/27.02.2009.

Fata de cele sus mentionate, contestatia **Cabinetului de avocat "XX"** formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala emisa de Administratia Finantelor Publice sector 2 sub nr.XX/27.02.2009, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. XX/27.02.2009, prin care s-a stabilit in sarcina **Cabinetului de avocat XX** o diferenta de T.V.A. stabilita suplimentar in suma de XX lei si majorari de intarziere aferente in suma de XX lei, urmeaza a se respinge ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art.10 si art.16 din O.G.nr.7/2001 privind impozitul pe venit si H.G.54/2003 privind Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 7/2001, art.24 alin. 1, alin.2, alin.6 si alin.11, art.48 alin.4, art. 49 si art.84 alin.(6), art.145 alin.92) li.a) Art. 156². - (1) Art. 157. - (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , art. 49 pct.53 si pct. 54 alin.23 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct.43 lit.e) si cap. IV lit. B din O.M.F.P.nr.1040/2004, art.210, art.211 si art.215 din Statut al profesiei de avocat din 25/09/2004, pct.20 lit. C din H.G.nr.568/2000, art.119, art. 120 alin. (1), art. 207 alin. (1), art.209 alin.(1) lit.a) si art. 216 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, art. 1420, art. 1421, art. 1447, art. 1448, art. 1561, art. 1564 si art. 1569 din Codul civil

D E C I D E

Art.1. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **contribuabila XX** impotriva Deciziei de impunere nr.XX/27.02.2009 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala in suma de **XX lei si accesorii aferente in suma totala de XX lei** emisa de Administratia Finantelor Publice sector 2.

Art.2. Respinge ca neintemeiata contestatia **formulata** impotriva Deciziei de impunere nr.XX/27.02.2009 prin care s-a stabilit in sarcina Cabinetului de avocat **XX o diferenta de T.V.A. stabilita suplimentar in suma de XX lei si majorari de intarziere aferente in suma de XX lei.**

Art.3. Prezenta se comunica contribuabilei **XX in calitate de reprezentant legal al** Cabinetului de avocat **XX**, cu domiciliul si cu sediul cabinetului in Bucuresti, sector 2, xx si Administratiei Finantelor Publice sector 2.

Art.4. 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.