

**DECIZIA nr. 300/2008**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
domnul **X**,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii, a fost sesizata de Serviciul inspectie fiscala persoane fizice din cadrul Administratia Finantelor Publice Sector 4, cu adresa nr. x, inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x, asupra contestatiei formulata de contribuabilul **X**, cu domiciliul ales in x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 4 sub nr. x, completata prin adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, comunicata in data de **30.06.2008**, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, prin care s-au stabilit diferente de impozit pe venitul net anual stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala in minus si in plus pe perioada 2002 - 2006 si accesorii aferente, din care contribuabilul **contesta numai** diferentele de impozit pe venitul net anual stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala in plus pe perioada 2003 - 2006 si accesoriiile aferente, dupa cum urmeaza:

**Pentru anul 2003:**

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

**Pentru anul 2004:**

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

**Pentru anul 2005:**

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

**Pentru anul 2006:**

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

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

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

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

Organul de inspectie fiscala a suplimentat eronat venitul net impozabil prin inlaturarea unor cheltuieli considerate nedeductibile si prin adaugarea valorii bunurilor ramase dupa ce a schimbat modul de exercitare a profesiei din cabinet de avocat in cabinet colaborator.

Cheltuielile nedeductibile contestate sunt urmatoarele:

1. - *convorbiri telefon mobil* in suma totala de x lei, care se compun din x lei pentru anul 2003, x lei pentru anul 2004 si x lei pentru anul 2005:

Prevederile legale se refera la numele si prenumele contribuabilului si nu stabilesc obligativitatea indicarii altei calitati pentru ca factura si chitanta sa fie valabila, iar cheltuiala deductibila.

Contribuabilul este x, al carui nume se regaseste pe documentele fiscale care au fost inlaturate, iar "cabinet de avocat" este numai forma de exercitare a profesiei.

De asemenea, nu cabinetul este inregistrat ca platitor de impozit pe venit, ci persoana fizica care exercita profesia de avocat. Cabinetul nu are personalitate juridica si nu se poate sustine ca ar fi putut achita facturile respective.

2. - *contravaloarea bunurilor ramase dupa incetarea activitatii cabinetului individual de avocat* in suma de x lei pentru anul 2003:

In anul 2003 si-a transferat activitatea din cadrul Cabinetului de avocat x si a devenit avocat colaborator, continuand desfasurarea profesiei de avocat in aceasta calitate.

In mod eronat, organul de control a adaugat contravaloarea tuturor bunurilor aflate in patrimoniul cabinetului la venitul brut obtinut in acel an, fiind majorata astfel suma asupra careia s-a aplicat cota de impozit.

Textul de lege vorbeste despre incetarea definitiva a activitatii, situatie care nu este aplicabila contribuabilului pentru ca a continuat sa fie inscris in Tabloul Avocatilor la Baroul Bucuresti, a continuat sa faca incasari, sa plateasca impozite rezultate din desfasurarea activitatii.

Bunurile in cauza au fost folosite in continuare la desfasurarea activitatii de avocat, nu au fost instrainate si nu si-a insusit asemenea valori.

3. - *convorbiri telefon fix* in suma de x lei pentru anul 2003:

Nu exista nicio proba care sa sustina constatarea organului de control referitoare la faptul ca aceste cheltuieli sunt aferente partii neutilizate in interesul activitatii.

Sunt efectuate in interesul direct al activitatii, iar in contractul de comodat nu s-a facut nicio precizare cu privire la partea care este afectata afacerii.

4. - *taxa auto* in suma de x lei din care x lei pentru anul 2003 si x lei pentru anul 2004:

Autoturismul este utilizat in baza unui contract de comodat, comodatarii avand obligatia de a se folosi de acesta ca un bun proprietar si sa achite toate cheltuielile necesare utilizarii acestuia.

Este vorba de o cheltuiala aferenta realizarii venitului, intrucat mijlocul de transport este folosit pentru deplasarile la instante, diverse institutii si clienti.

5. *amenajare birou* in suma de x lei pentru anul 2005, obiecte de inventar in suma de x lei pentru anul 2005, *consumabile* in suma de x pentru anul 2005 si *servicii* in suma de x lei pentru anul 2006:

Toate aceste cheltuieli au fost deduse in baza unor documente care cuprind numele si prenumele contribuabilului, respectiv pe numele X, astfel ca sunt respectate prevederile legale.

Prin urmare s-a facut in mod eronat distinctie intre "X" si "X Cabinet de avocat".

Denumirea de "cabinet de avocat" este folosita numai pentru a indica forma de exercitare a profesiei.

De asemenea, invoca dispozitiile art. 39 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizand ca legiuitorul nu a introdus notiunea de persoana fizica autorizata printre cele folosite pentru a determina sfera contribuabililor, fiind vorba de o enumerare limitativa.

In concluzie, contribuabilul solicita anulara deciziei de impunere contestata, anulara constatarilor din raportul de inspectie fiscala referitoare la perioada 2003 - 2006 si recalcularea impozitului pe venitul net anual si a accesoriilor aferente.

**II.** Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, AFP Sector 4 a stabilit diferente de impozit pe venitul net anual stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala in plus pe perioada 2003 - 2006 in suma totala de x lei si accesorii aferente in suma de x lei.

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

Perioada supusa inspectiei fiscale in ceea ce priveste impozitul pe venit a fost 01.01.2002 - 31.12.2006.

In baza Hotararii Baroului Bucuresti nr. x, incepand cu data de 01.09.1997, domnul X exercita profesia de avocat stagiar colaborator in cadrul SCPA "x".

*Incepand cu data de 01.12.2000, prin Decizia Baroului Bucuresti nr. x s-a aprobat exercitarea profesiei ca avocat titular in cadrul CIA "X".*

*Conform Deciziei Baroului Bucuresti nr. x si Hotararii nr. x, incepand cu data de 10.10.2003, s-a aprobat continuarea activitatii ca avocat colaborator in cadrul CIA "x".*

*Prin Decizia Baroului Bucuresti nr. x, incepand cu data de 01.02.2005 s-a aprobat exercitarea profesiei de avocat in cadrul CIA "X", iar prin Decizia nr. x s-a aprobat schimbarea sediului profesional.*

Incepand cu data de 01.01.2007, prin Decizia nr. x, s-a aprobat gruparea Cabinetului de avocat "x" cu Cabinetul de avocat "X" sub denumirea de "x" - Cabinele de avocat grupate.

***Cauza supusa solutionarii este daca organul de inspectie fiscala a stabilit corect suplimentar in plus, in sarcina contribuabilului, diferente de impozit pe venitul net anual in plus pe perioada 2003 - 2006 in suma totala de x lei si accesorii aferente in suma de x lei, in conditiile in care informatiile si documentele depuse de contestatar in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organului de inspectie fiscala.***

**In fapt:** Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x a fost emisa de AFP Sector 4 in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, prin care organele de inspectie fiscala au stabilit, pentru anii 2003 - 2006, urmatoarele:

Anul	2003	2004	2005	2006
Venit brut conform evidentelor				

Venit brut urmare inspectiei fiscale				
Cheltuieli totale				
Cheltuieli nedeductibile conform evidentelor				
Cheltuieli nedeductibile urmare inspectiei fiscale				
Venit net conform evidentelor				
Venit net urmare inspectiei fiscale				

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

**Pentru anul 2003:**

- taxa auto - x lei;
- convorbiri telefon mobil - x lei;
- 2/3 convorbiri telefon fix - x lei;

De asemenea, contribuabilul contesta includerea in venitul brut a sumei de x lei reprezentand contravaloarea bunurilor care au trecut din patrimoniul cabinetului in patrimoniul personal.

**Pentru anul 2004:**

- taxa auto - x lei;
- convorbiri telefon mobil - x lei.

**Pentru anul 2005:**

- amenajari birou - x lei;
- obiecte de inventar - x lei;
- consumabile - x lei;
- convorbiri telefon mobil - x lei.

**Pentru anul 2006:**

- servicii - x lei.

In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, AFP Sector 4 a emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x prin care a stabilit diferente de impozit pe venitul net anual stabilite suplimentar in plus pe perioada 2003 - 2006 in suma totala de x lei si accesorii aferente in suma de x lei.

**In drept**, in conformitate cu prevederile art. 10 si art. 16 din OG nr. 7/2001 privind impozitul pe venit si de normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 54/2003:

*Ordonanta:*

“**Art. 10.** - (1) În vederea determinării venitului net ca diferență între venitul brut si 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 si în scop personal, precum si cu bunurile din patrimoniul personal al contribuabilului sau asociatilor, 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 si cheltuielile aferente deductibile.

(3) Venitul brut cuprinde sumele încasate si echivalentul în lei al veniturilor în natură, inclusiv contravaloarea bunurilor din patrimoniul afacerii, **rămase după încetarea definitivă a activității**. Nu sunt considerate venituri brute sumele primite sub formă de credite.”

*Norme metodologice:*

“2. 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 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) 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.

Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- cheltuielile cu achiziționarea de materii prime, materiale consumabile, **obiecte de inventar** si mărfuri;

- cheltuielile efectuate de contribuabil pentru executarea de lucrări si prestarea de servicii pentru clienti;

- **cheltuielile cu functionarea si întreținerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii (...)**”.

De asemenea, aceste dispozitii legale se regasesc si in Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anii 2004, 2005 si 2006.

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 partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Ordonantei Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobată cu modificări prin Legea nr. 493/2002, cu modificările ulterioare:

"13. Orice operatiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în evidenta contabilă în partidă simplă, **dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

14. **Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale**, prevăzute în structura formularelor aprobate:

- denumirea documentului;

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

- numărul documentului si data întocmirii acestuia;

- mentionarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, și temeiul legal al efectuării ei;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative.

**15. Documentele care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.**

Dispoziții legale similare se regăsesc și în OMFP nr. 1040/2004.

Având în vedere dispozițiile legale sus-citate, rezulta că, în cazul persoanelor fizice care obțin venituri din activități independente, sunt deductibile numai acele cheltuieli care sunt efectuate în interesul direct al activității impozabile și nu în interes personal, care sunt înregistrate corect în evidența contabilă în partidă simplă și care sunt justificate cu documente corect întocmite, nefiind permisă deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului și al familiei sale.

***A. Referitor la cheltuielile reprezentând convorbiri telefon mobil în suma de x lei pentru anul 2003, în suma de x lei pentru anul 2004 și în suma de x lei pentru anul 2005; cheltuielile reprezentând amenajări birou în suma de x lei pentru anul 2005; cheltuielile reprezentând obiecte de inventar în suma de x lei pentru anul 2005; cheltuielile reprezentând consumabile în suma de x lei pentru anul 2005 și cheltuielile reprezentând servicii în suma de x lei pentru anul 2006:***

Având în vedere dispozițiile pct. 13, 14 și 15 din OMFP nr. 58/2003, respectiv ale pct. 13, 14 și 15 din OMFP nr. 1040/2004, rezulta că, orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă, dobândind astfel calitatea de document justificativ. De altfel, pentru a justifica efectuarea cheltuielilor, contribuabilul avea obligația de a prezenta documente întocmite potrivit prevederilor legale în vigoare.

Pentru a dobândi calitatea de documente justificative, înscrisurile care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă trebuie să cuprindă obligatoriu elementele principale prevăzute în structura formularelor menționate în normele metodologice menționate mai sus și să furnizeze toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare. Obligatorietatea detinerii unor documente justificative corect și complet întocmite este cu atât mai mult evidențiată cu cât este vorba de sume ori bunuri care se folosesc în mod curent pentru uzul personal al contribuabililor persoane fizice.

Potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x și în conformitate cu cele menționate în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, documentele justificative puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală reprezentând convorbiri telefon mobil în suma de x lei pentru anul 2003, în suma de x lei pentru anul 2004 și în suma de x lei pentru anul 2005, amenajări birou în suma de x lei, obiecte de inventar în suma de x lei, consumabile în suma de x lei și servicii în suma de x lei pentru anul 2006, au fost emise pe numele persoanei

fizice X, si nu pe numele persoanei fizice autorizate (cabinet individual de avocat, respectiv avocat colaborator).

Referitor la cheltuielile reprezentand **convorbiri telefon mobil**, astfel cum se mentioneaza expres in referatul cu propuneri de solutionare a contestatie, "telefonul mobil este proprietatea persoanei fizice si nu a persoanei fizice autorizate si nu exista niciun document care sa ateste folosirea de catre persoana fizica autorizata a aparatului respectiv".

Astfel ca, facturile/documentele de plata privind convorbile efectuate cu telefonul mobil in cauza sunt emise pe numele persoanei fizice, fiind mentionata adresa de domiciliu a acestuia, respectiv x si nu pe numele persoanei fizice autorizata, care conform deciziilor Baroului Bucuresti are un alt sediu de desfasurare a activitatii, respectiv in perioada 01.12.2000 - 09.10.2003 si 01.02.2005 - 14.10.2005 in x, in perioada 10.10.2003 - 31.01.2005 in x, iar incepand cu data de 15.10.2005 - 31.12.2006 in x.

In ceea ce priveste cheltuielile reprezentand **amenajari birou si servicii**, de mentionat este faptul ca la dosarul cauzei exista anexate urmatoarele contracte:

a - contractul de comodat incheiat in data de 02.01.2001 intre x si x, in calitate de comodanti si **CIA X**, in calitate de comodatari, valabil pe o perioada de 6 ani, avand ca obiect "dreptul de folosinta asupra doua camere din apartamentul situat in x";

b - contractul de comodat incheiat in data de 04.07.2005 intre X, in calitate de comodant si **CIA X**, in calitate de comodatari, valabil pe o perioada de 3 ani, avand ca obiect "dreptul de folosinta asupra doua camere + dependinte din apartamentul situat in x";

c - contractul de comodat incheiat in data de **10.01.2001** intre X, in calitate de comodant si **CIA X**, in calitate de comodatari, valabil pe o perioada de 4 ani, avand ca obiect dreptul de folosinta asupra autovehiculului marca x, nr. de inmatriculare x;

d - contractul de vanzare-cumparare incheiat intre domnul x, in calitate de vanzator si CIA X, in calitate de cumparator, incheiat in data de **13.07.2006**, avand ca obiect, vehiculul marca x;

e - contractul de comodat incheiat in data de **02.10.2006** intre x, in calitate de comodant si **CIA X**, in calitate de comodatari, valabil pe o perioada de 3 ani, avand ca obiect dreptul de folosinta asupra autovehiculului marca x, nr. de inmatriculare x.

De asemenea, conform deciziilor Baroului Bucuresti pe perioada supusa impunerii, contribuabilului si-a modificat de nenumarate ori atat forma de exercitare a profesiei de avocat, cat si sediul de desfasurare a activitatii, astfel ca acele contracte de comodat incheiate in anul 2001 nu pot fi valabile pe intreaga perioada supusa impunerii.

Intrucat contestatarul nu a anexat la contestatia formulata dovezile pe care se intemeiaza contestatia formulata, prin adresa nr. x, confirmata de primire in data de 07.08.2008, organul de solutionare a contestatiei i-a solicitat complinirea acestei lipse si, in mod expres, transmiterea documentelor justificative privind cheltuielile de amenajare a biroului pentru anul 2005 si cheltuielile reprezentand servicii pentru anul 2006. De mentionat este ca nu s-a dat curs acestor solicitari.

Prin urmare, contestatarul nu a facut dovada ca respectivele cheltuieli sunt efectuate in interesul direct al activitatii si ca sunt aferente realizarii veniturilor, respectiv ca suma de x lei reprezinta o cheltuiala efectuata pentru amenajarea sediului (in anul 2005) situat in x, iar suma de x lei reprezinta o cheltuiala efectuata pentru repararea, intretinerea si functionarea autoturismelor marca x (achizitionat de cabinet in data de 13.07.2006) si marca x, nr. de inmatriculare x (cu drept de folosinta incepand cu data de 02.10.2006).

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 contribuabilului cu privire la faptul ca documentele justificative sunt intocmite potrivit prevederilor legale, intrucat domnul X, in calitate de persoana fizica are calitatea de contribuabil - platitor de impozit pe venit si nu cabinetul individual de avocatura, avand in vedere urmatoarele considerente:

Potrivit dispozitiilor art. 169 alin. (1) si art. 172 alin. (1) lit. h) si art. 180 alin. (1) si (2) si art. 205<sup>1</sup> din Statul profesiei de avocat:

**"Art. 169 - (1) Avocatul poate exercita profesia într-una din următoarele forme:**

a) cabinet individual;

b) cabinetul asociat;

c) societatea civilă profesională;

d) societatea civilă profesională cu răspundere limitată. "

(2) În cadrul formelor de exercitare prevăzute la alin. (1) își pot exercita profesia si **avocati colaboratori**, în baza unui contract de colaborare, sau **avocati salarizati**, în baza unui contract de salarizare în interiorul profesiei, potrivit prevederilor Legii si ale prezentului statut."

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

(...) h) **formele de exercitare a profesiei se individualizează prin denumire, conform prevederilor Legii si ale prezentului statut**, în cazul tuturor formelor de exercitare a profesiei de către avocatii străini se pot utiliza, la alegere, denumirea si numele formei de exercitare a profesiei din țară sau din străinătate."

**"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 utilizează în actele profesionale** cu respectarea prevederilor prezentului statut."

**"Art. 205<sup>1</sup> - (6) Pentru clientela personală si activitatea desfășurată în cadrul asistentei judiciare a baroului, avocatul colaborator va utiliza stampila personală, aprobată de forma de exercitare a profesiei, pe care se inscripționează mențiunea «avocat colaborator»."**

Se retine ca legiuitorul a prevazut, **in mod expres si limitativ**, modalitatea de desfasurare a activitatii de avocat, cabinetul individual sau avocatul colaborator fiind unele dintre formele de exercitare a profesiei. Astfel ca, nu orice persoana fizica poate desfasura acesta profesie si nu in orice conditii. Deci domnul X poate exercita profesia de avocat pentru care a fost autorizat potrivit legii **numai daca** este organizat intr-una din formele mentionate anterior, veniturile fiind obtinute urmare existentei cabinetului individual/avocatului colaborator.

Prin urmare, si cheltuielile aferente realizarii acestor venituri au fost efectuate de contribuabil tot ca urmare a exercitarii profesiei sub forma cabinetului individual si in calitate de colaborator.



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", iar in cazul avocatului colaborator, se mentioneaza "avocat colaborator", aceste denumiri utilizandu-se in toate actele profesionale.

Invocarea de catre contribuabil a dispozitiilor art. 39 din Legea nr. 571/2003 este nerelevanta, intrucat acestea fac referire la persoanele care au obligatia de a plati impozit pe venit si nu la modul de completare a documentelor justificative in baza carora se realizeaza inregistrarea veniturilor si cheltuielilor in contabilitatea in partida simpla.

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 convorbiri telefon mobil in suma de x lei pentru anul 2003, in suma de x lei pentru anul 2004 si in suma de x lei pentru anul 2005; cheltuielile reprezentand amenajari birou in suma de x lei pentru anul 2005; cheltuielile reprezentand obiecte de inventar in suma de x lei pentru anul 2005; cheltuielile reprezentand consumabile in suma de x lei pentru anul 2005 si cheltuielile reprezentand servicii in suma de x lei pentru anul 2006, intrucat documentele sunt emise pe numele persoanei fizice X (continand datele de identificare ale acestuia) si nu pe numele persoanei fizice autorizate (cabinet individual/avocat colaborator) astfel neputand dobandi calitatea de document justificativ.

#### ***B. Referitor la cheltuielile reprezentand taxa auto in suma de x lei pentru anul 2003 si in suma de x lei pentru anul 2004:***

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 in cadrul activitatilor desfășurate in scopul realizării acestuia si sa fie justificate prin documente.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele contestatarului potrivit carora existenta unui contract de comodat ii da dreptul persoanei fizice autorizata sa deduca taxa auto (impozitul pe mijloacele de transport), intrucat aceasta categorie de impozit **se datoreaza pentru mijloacele de transport aflate in proprietate**, deci **reprezintă exclusiv sarcina fiscală a proprietarului mijloacelor de transport** si nu a persoanei fizice autorizata care are decat calitatea de comodat.

De asemenea, potrivit dispozitiilor normelor metodologice de aplicare a art. 16 din OG nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobate prin HG nr. 54/2003, sunt deductibile numai **cheltuielile cu functionarea si intretinerea**, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii.

De mentionat este faptul ca aceste prevederi legale nu sunt aplicabile in cazul in speta, intrucat plata impozitului pe mijloacele de transport (care este exclusiv sarcina fiscala a proprietarului) nu reprezinta o cheltuiala cu functionarea si intretinerea autoturismelor care fac obiectul unor contracte de comodat, ci sunt in sarcina proprietarului; prin contractul de comodat nu se realizeaza o transmitere a dreptului de proprietate, ci numai transferul folosintei..

Prin urmare, se constata ca in mod corect organul de inspectie fiscala a considerat ca sunt nedeductibile fiscal cheltuielile reprezentand taxa auto in suma de x lei pentru anul 2003 si in suma de x lei pentru anul 2004.

***C. Referitor la cheltuielile reprezentand 2/3 convorbiri telefon fix in suma de x lei pentru anul 2003:***

Avand in vedere dispozitiile legale sus-citate, rezulta ca, in cazul persoanelor fizice care obtin venituri din activitati independente, sunt deductibile numai acele cheltuieli care sunt efectuate in interesul direct al activitatii impozabile, nefiind permisa deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului si al familiei sale.

De asemenea, deducerea cheltuielilor pentru bunurile care fac obiectul unui contract de comodat este admisa numai pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii, determinata pe baza raportului dintre suprafata pusa la dispozitie cabinetului **mentionata in contractul de comodat incheiat intre parti si suprafata totala a locuintei**, exprimata in metri patrati.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca, in data de 02.01.2001, a fost incheiat contractul de comodat intre x, in calitate de comodanti si **CIA X**, in calitate de comodatari, valabil pe o perioada de 6 ani, avand ca obiect "dreptul de folosinta asupra doua camere (dormitor + sufragerie) din apartamentul (...) situat in x, unde se va desfasura activitatea Cabinetului individual de avocatura X".

Din analiza acestui contract se constata ca, desi nu este mentionata in mod expres partea aferenta utilizarii in scopul afacerii, determinata pe baza raportului dintre suprafata pusa la dispozitie cabinetului si suprafata totala a locuintei, exprimata in metri patrati, fapt recunoscut de insusi contribuabilul prin contestatia formulata, organul de inspectie fiscala i-a creat o situatie favorabila acestuia, acordandu-i deductibilitatea pentru o cota parte (2/3) din cheltuielile reprezentand telefon fix.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, argumentele contestatarului referitoare la obligatia organului fiscal de a acorda integral deductibilitatea acestor cheltuieli, intrucat nu poate face dovada ca respectivele cheltuieli sunt in totalitate cheltuieli efectuate in interesul direct al activitatii sale. Pe de alta parte, dispozitiile din legislatia in materie de impozit pe venit, prevad reguli precise pentru evaluarea cheltuielilor cu bunurile din patrimoniul personal, cu folosinta mixta, pentru afacere si in scop personal, in cazul de fata deductibilitatea acestora urmand a fi determinata proportional cu metri patrati utilizati in interesul afacerii.

Intrucat contestatarul nu a anexat la contestatia formulata dovezile pe care se intemeiaza contestatia formulata, prin adresa nr. x, confirmata de primire in data de 07.08.2008, organul de solutionare a contestatiei i-a solicitat complinirea acestei lipse. De mentionat este ca nu s-a dat curs tuturor acestor solicitari, astfel ca nu a transmis documente si informatii de natura sa modifice constatările organului de inspectie fiscala cu privire la cheltuielile reprezentand 2/3 convorbiri telefon fix in suma de x lei pentru anul 2003.

De mentionat este si faptul ca acel contract de comodat incheiat in data de **02.01.2001** intre x, in calitate de comodanti si **CIA X**, in calitate de comodatari, valabil pe o perioada de 6 ani, avand ca obiect "dreptul de folosinta asupra doua camere (dormitor + sufragerie) din apartamentul (...) situat in x, unde se va desfasura activitatea Cabinetului

individual de avocatura X", nu poate fi valabil pe o perioada mentionata in cuprinsul contractului, intrucat incepand cu data de **10.10.2003**, **cabinetul individual de avocatura si-a incetat activitatea**, contribuabilul desfasurand activitatea ca avocat colaborator in cadrul CIA "x".

***D. Referitor la includerea in venitul brut aferent anului 2003 a sumei de x lei:***

In conformitate cu dispozitiile art. 172, art. 179, art. 201, art. 202 si art. 205 din Statutul profesiei de avocat:

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

(...) c) avocatul titular al cabinetului individual **nu poate avea calitatea** de avocat colaborator sau de avocat salarizat în cadrul profesiei;

(...) f) avocatul colaborator si avocatul salarizat în interiorul profesiei **nu au drept la clientelă proprie.**"

"**Art. 179.** - (1) În cabinetul individual de avocat își exercită profesia un avocat definitiv titular, singur sau **împreună cu avocați colaboratori**. Cabinetul individual de avocat se înființează în baza actului de înființare a cabinetului individual de avocat înregistrat la barou si întocmit conform anexei nr. XXVIII la prezentul statut.

(2) **Relatiile dintre avocatul titular al cabinetului individual si avocatii colaboratori se stabilesc prin contractul de colaborare încheiat în formă scrisă.** Contractul va cuprinde, în mod obligatoriu, mentiunile prevăzute în anexa nr. IX la prezentul statut."

"**Art. 201.** - Modalitățile de exercitare a profesiei de avocat sunt:

- a) avocat titular al cabinetului individual;
- b) avocat asociat în cadrul cabinetelor asociate;
- c) avocat asociat în cadrul societății civile profesionale de avocat;
- d) avocat asociat în cadrul societății civile profesionale cu răspundere limitată;
- e) avocat colaborator;
- f) avocat salarizat în interiorul profesie.

"**Art. 202.** - Avocatul exercită profesia de avocat, la alegere, **numai într-una din modalitățile prevăzute la art. 201** cu respectarea prevederilor art. 169 din prezentul statut."

"**Art. 205.** - (1) Colaborarea este o modalitate de exercitare a profesiei de avocat prin care un avocat consacră activitatea sa unei forme de exercitiu a profesiei de avocat.

(...) (3) **Contractul de colaborare se încheie în formă scrisă între avocatul colaborator si titularul cabinetului individual, sau coordonatorul celorlalte forme de exercitare a profesiei de avocat.** Contractul va cuprinde în mod obligatoriu mentiunile din anexa nr. IX la prezentul statut, precum si clauze de formare profesională initială, dacă avocatul colaborator este stagiar. Orice clauză contrară legii sau prezentului statut este socotită nescrisă."

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

- incepand cu data de 01.12.2000, prin Decizia Baroului Bucuresti nr. x s-a aprobat exercitarea profesiei ca avocat titular in cadrul CIA "X";

- conform Deciziei Baroului Bucuresti nr. x si Hotararii nr. x, **incepand cu data de 10.10.2003**, s-a aprobat continuarea activitatii ca avocat colaborator in cadrul CIA "x";

- incepand cu data de 10.10.2003, activitatea Cabinetului individual de avocat "X" a incetat (consecinta a faptului ca prin decizia nr. x s-a dispus continuarea activitatii ca avocat colaborator in cadrul CIA "x").

Intrucat contestatarul nu a anexat la contestatia formulata contractul de colaborare incheiat cu CIA "x", prin adresa nr. x, confirmata de primire in data de 07.08.2008, organul de solutionare a contestatiei i-a solicitat complinirea acestei lipse. De mentionat este ca nu s-a dat curs acestei solicitari.

In conformitate cu prevederile Anexei IX la Statutul profesiei de avocat, referitoare la clauzele obligatorii pe care trebuie sa le contina un contract de colaborare incheiat intre avocatul titular al cabinetului individual si avocatii colaboratori:

"**Art. 3** - Beneficiarul se obliga:

(...) 4.1. **să pună la dispozitia "Colaboratorului" spatiul de lucru, dotările si logistica, pentru desfășurarea activității, asigurând conditii pentru păstrarea secretului profesional, primirea clientelei, comunicarea cu aceasta, în spatiile afectate desfășurării activității "Beneficiarului".** "

Desi, din punct de vedere fiscal, avocatii colaboratori sunt tratati ca fiind persoane fizice care realizeaza venituri din activitati independente, asa cum este prevazut in Statutul profesiei de avocat, **acestia folosesc, pentru desfășurarea activității, spatiul de lucru, dotările si logistica beneficiarului**, contrar afirmatiei contestatarului potrivit careia bunurile respective au fost folosite in continuarea activitatii de avocat.

Avand in vedere prevederile legale mai sus invocate, rezulta ca, in mod corect, organul de inspectie fiscala a inclus suma de x lei in venitul brut al anului 2003, considerand ca, in cazul in speta, este vorba de o incetare a activitatii cabinetului de avocat si inceperea unei noi activitati ca avocat colaborator, ideea fiind intarita si de prevederile legale potrivit carora:

- avocatul colaborator nu are drept la clientela personală în afara formei de exercitare a profesiei la care colaborează;

- pentru clientela personală si activitatea desfășurată în cadrul asistentei judiciare a baroului, avocatul colaborator utilizeaza stampila personală, aprobată de forma de exercitare a profesiei, pe care se inscripționează mentiunea «avocat colaborator»;

- conform principiilor in baza carora se exercita profesia de avocat, enumerate la art. 172 alin. (1) din Statut, avocatul titular al unui cabinet individual **nu poate avea**, in acelasi timp, si calitatea de avocat colaborator.

***E - Referitor la accesoriile aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala in plus pe perioada 2003 - 2006 in suma de x lei:***

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 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 creanței fiscale pentru care sa stabilit diferenta si până la data stingerii acesteia inclusiv.(...).**

(6) Pentru obligatiile fiscale neachitate la termenul de plată, reprezentând **impozitul pe venitul global**, se datorează majorări de întârziere după cum urmează:

a) pentru anul fiscal de impunere majorările de întârziere pentru plățile anticipate stabilite de organul fiscal prin decizii de plăți anticipate se calculează până la data plății debitului sau, după caz, până la data de 31 decembrie;

b) majorările de întârziere pentru sumele neachitate în anul de impunere, potrivit lit. a), se calculează începând cu data de 1 ianuarie a anului următor până la data stingerii acestora, inclusiv;

c) în cazul în care impozitul pe venit stabilit prin decizia de impunere anuală este mai mic decât cel stabilit prin deciziile de plăți anticipate, majorările de întârziere se recalculează, începând cu data de 1 ianuarie a anului următor celui de impunere, la soldul neachitat în raport cu impozitul anual stabilit prin decizia de impunere anuală, urmând a se face regularizarea majorărilor de întârziere în mod corespunzător."

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:

Ordonantă:

**“Art. 67. - (1) 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 majorări de întârziere.”**

Norme metodologice:

“1. Decizia de impunere anuală se stabileste, în baza documentelor necesare, de către organul fiscal care va efectua globalizarea, respectiv de organul fiscal în a cărui rază teritorială contribuabilul își are domiciliul.

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

3. **Pentru neplata la termen a acestor diferente contribuabilul datorează majorări de întârziere si penalități de întârziere calculate conform legii.**

(...) 6. În situatia în care organul fiscal competent constată diferente de venituri supuse globalizării, se va emite o nouă decizie de impunere anuală prin care se stabilesc diferente de impozite de plată, **situatie în care majorările de întârziere si penalitățile de întârziere se vor calcula de la termenul de plată stabilit în decizia de impunere inițială comunicată.**

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

Avand in vedere reglementarile legale sus-mentionate, precum si faptul ca 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 2003-2006, desi i s-a solicitat expres acest lucru prin adresa nr. x, confirmata de primire in data

de 07.08.2008, si in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principale*, rezulta ca obligatiile de plata accesorii in suma de x lei sunt legal calculate si datorate de domnul X.

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.x emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, 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 - 2006 in suma totala de x lei si accesorii aferente in suma de x lei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 10 si art. 16 din OG nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, HG nr. 54/2003, Codul fiscal, 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. 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. x emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, 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 - 2006 in suma totala de x lei si accesorii aferente in suma de x 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.