

DECIZIA nr.270 din 16.07.2010
privind solutionarea contestatiei formulata de
Cabinetul de avocat **XX**,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.xx/22.06.2010

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr.xx/2010, inregistrata sub nr. xx/22.06.2010, de catre Administratia Finantelor Publice sector 3 cu privire la contestatia formulata de Cabinetul de avocat **XX** cu sediul in Bucuresti, Bd. Xx, sector 3.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. xx/14.06.2010 il constituie:

- decizia de impunere nr. x/22.02.2010 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, prin care s-a stabilit in sarcina contribuabilei **XX**, o diferenta de impozit pe venit stabilita in plus pe anii 2006, 2007 si 2008 in suma totala de xx lei si majorari de intarziere aferente in suma de xx lei precum si o diferenta de impozit pe venit stabilita in minus in suma de xx lei, din care contribuabila contesta impozitul pe venit in suma totala de xx lei si majorarile de intarziere aferente;

- decizia de impunere nr.x/22.02.2010 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere prin care s-a stabilit in sarcina Cabinetului de avocat **XX**, TVA de plata in suma de xx lei din care contribuabila contesta suma de xx lei si majorari de intarziere aferente in suma de xx lei.

Deciziile de impunere contestate, comunicate cu semnatura de primire in data de 18.05.2010, au fost emise in baza Raportului de inspectie fiscala nr.xx/22.02.2010, intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul A.F.P. Sector 3.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de Cabinetul de avocat **XX**.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 3 au efectuat inspectia fiscala generala la Cabinetul de avocat "**XX**" pentru perioada 01.01.2006-31.12.2008 pentru impozitul pe venitul din activitati independente si pentru perioada 01.12.2006-31.12.2008 pentru T.V.A

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. nr.xx/22.02.2010, iar in baza acestora au fost emise deciziile de impunere nr.x/22.02.2010 si nr.x/22.02.2010, prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare reprezentand impozit pe venit, taxa pe valoarea adaugata si accesoriile aferente.

II. Prin contestatia formulata **Cabinetul de avocat XX - CIF - XX** considera nelegale si netemeinice deciziile de impunere nr. x/22.02.2010 si nr. x/22.02.2010, pe care intelege sa le conteste din urmatoarele considerente:

1) Referitor la TVA contribuabila contesta suma de xx lei stabilita de organul fiscal ca nedeductibila fiscal pe anii 2007 si 2008, aferenta achizițiilor efectuate pentru reamenajarea sediului detinut in baza contractului de comodat (gresie, faianta, radiatoare, ciment, materiale de constructii, usa metalica, tamplarie PVC, pat, saltea si montaj), considerand ca baza legala invocata de organul de control (art.145 alin.2 lit.a din Codul fiscal) nu poate fi aplicata din urmatoarele motive:

- bunurile sunt folosite pentru operatiuni taxabile - activitatea curenta a cabinetului;
- biroul s-a infiintat in anul 1999 si a fost igienizat in scopul desfasurarii activitatii de avocatura o singura data in anul 2007 si a fost imbunatatita functionarea acestuia o singura data in anul 2008 cu mobilier si calorifere noi pentru o mai buna incalzire;
- biroul a suferit o spargere- infractiune ce a impus securizarea stricta prin inlocuirea usii de acces si a tamplariei PVC.

In concluzie, contribuabila considera ca aceste cheltuieli cad in obligatia cabinetului de avocatura si nu a proprietarului cu atat mai mult cat proprietarul a transmis gratuit folosinta spatiului, iar cheltuielile sunt efectuate in folosul operatiunii sale taxabile.

2) Referitor la impozitul pe venit contribuabila considera ca nu datoreaza impozit pe venit in suma de xx lei aferent cheltuielii efectuate in suma de xx lei in exercitiul financiar 2007 si impozit pe venit in suma de xx lei aferent cheltuielii efectuate in suma de x lei in exercitiul financiar 2008, precum si majorarile de intarziere aferente, acestea reprezentand investitii efectuate pentru reamenajarea sediului cabinetului utilizat in baza contractului de comodat.

Contestatarul sustine ca aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal din urmatoarele considerente:

- biroul este un loc destinat avocatilor si clientilor in care se desfasoara activitatea si care a fost igienizat o singura data in anul 2007;
- biroul a fost dotat cu mobilier suplimentar necesar activitatii si calorifere noi mobile pentru o buna incalzire;
- biroul a suferit o spargere- infractiune ce a impus securizarea stricta prin inlocuirea usii de acces si a tamplariei PVC.

Ca temei legal contribuabila invoca prevederile art.38 alin.21 din H.G. nr.44/2007 precum si prevederile art.1xx, 1448, 1561, 1564, 1569 din Codul civil.

In concluzie contribuabila arata ca:

- sediul cabinetului este folosit exclusiv pentru activitatea de avocatura;
- in cadrul cabinetului functioneaza zilnic trei avocati;
- potrivit situatiei clientilor rezulta un numar mediu lunar de cazuri de 50 acte, multiplicare, indosariere, evidentiere, etc., necesita spatiu fizic, mobilier si personal, astfel incat activitatea constand in consultatii juridice in prezenta clientilor, redactare;
- activitatea normala a comodatului uzeaza fizic spatiul ambiental ce trebuie refacut pentru un minim de igiena si decenta;
- comodatul nu este chirie, normele codului civil aplicabile chiriei nu se extind asupra comodatului care este obligat sa doteze si sa amenajeze sediul in scopul activitatii sale.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile contestatorului, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

3.1. Referitor la Decizia de impunere nr. x/22.02.2010 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii, se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de Cabinetul de avocat XX, in conditiile in care, pe de-o parte, prin decizia de impunere contestata au fost stabilite in sarcina persoanei fizice XX, si nu in sarcina Cabinetului de avocat XX, obligatii de plata reprezentand impozit pe venit si majorari de intarziere aferente, iar, pe de alta parte, nu sunt respectate dispozitiile obligatorii ale art. 206 alin. (1) lit. e) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Cabinetul de avocat XX neavand calitatea de a introduce contestatia in cauza.

In fapt. prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x/22.02.2010, Administratia Finantelor Publice Sector 3 a stabilit in sarcina contribuabilei **XX**, identificata prin CNP xx, diferente de impozit pe venitul net anual pe perioada 2006 - 2008 in suma totala de xx lei si majorari de intarziere aferente in suma de xx lei, precum si o diferenta de impozit pe venit stabilita in minus in suma de xx lei.

Contestatia a fost formulata de subscrisul "**Cabinet de avocat XX**", identificat prin CIF - XX, poarta stampila cabinetului si vizeaza anulara partiala a deciziei de impunere pentru impozitul pe venit in suma totala de xx lei si majorarile de intarziere aferente.

In drept. potrivit art. 205 si art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 205. - (1) Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii.

Contestatia este o cale administrativa de atac si nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, in conditiile legii.

(2) Este indreptatit la contestatie **numai cel care considera ca a fost lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia**".

"Art. 206. - (1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestatiei;

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se intemeiaza;

e) **semnatura contestatorului sau a imputernicitului acestuia, precum si stampila in cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de imputernicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii**".

De asemenea, in speta sunt incidente si prevederile art. 17 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora:

"Art. 17. - (1) Subiecte ale raportului juridic fiscal sunt statul, unitatile administrativ-teritoriale, contribuabilul, precum si alte persoane care dobandesc drepturi si obligatii in cadrul acestui raport.

(2) **Contribuabilul este orice persoana fizica ori juridica sau orice alta entitate fara personalitate juridica ce datoreaza impozite, taxe, contributii si alte sume bugetului general consolidat, in conditiile legii**".

In materia impozitului pe venit, calitatea de contribuabil o are persoana fizica rezidenta, conform prevederilor art. 39 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 39. - Urmatoarele persoane datoreaza plata impozitului conform prezentului titlu si sunt numite in continuare contribuabili:

a) persoanele fizice rezidente".

Totodata, conform dispozitiilor art. 213 alin. (5) si art. 217 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 213. - (5) Organul de solutionare competent se va pronunta mai intai asupra exceptiilor de procedura si asupra celor de fond, iar cand se constata ca acestea sunt intemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei."

"Art. 217. - (1) Daca organul de solutionare competent constata neindeplinirea unei conditii procedurale, contestatia va fi respinsa fara a se proceda la analiza pe fond a cauzei."

Avand in vedere cele precizate, se retine ca, in conditiile in care prin decizia de impunere nr.x/22.02.2010 ce face obiectul contestatiei au fost stabilite in sarcina **persoanei fizice XX** obligatii de plata reprezentand **impozit pe venit** si majorari de intarziere aferente, nu sunt respectate dispozitiile obligatorii ale art. 206 alin. (1) lit. e) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, **"Cabinetul de avocat XX"**, neavand calitatea de a introduce contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr.x/22.02.2010 emisa de Administratia Finantelor Publice sector 3.

Astfel ca, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii, nu se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei, intrucat titularul obligatiilor fiscale stabilite prin decizia atacata este persoana fizica si nu cabinetul de avocat, in calitate de persoana fizica autorizata.

Prin urmare, pentru capatul de cerere privind decizia de impunere nr.x/22.02.2010, contestatia formulata de **"Cabinet de avocat XX"**, urmeaza a fi respinsa ca fiind introdusa de o persoana lipsita de calitatea de a contesta.

3.2 Referitor la Decizia de impunere nr. x/22.02.2010 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala

Cauza supusa solutionarii este daca o persoana fizica ce desfasoara activitati economice, impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, poate beneficia de dreptul de deducere pentru achizitii ce nu sunt destinate a fi utilizate in folosul operatiunilor taxabile, ci sunt utilizate in folosul personal al contribuabilului.

In fapt. "Cabinetul de avocat **XX**" are sediul profesional in Bucuresti, Bd. Xx, sector 3, detinut in baza contractului de comodat nr.01/28.01.1999, **s-a inregistrat ca platitor** de TVA, incepand cu data de 01.01.2007, iar pentru perioada intre data cand, conform legii, trebuia sa se declare platitor de TVA si data cand efectiv a devenit platitor de TVA, respectiv 01.12.2006-31.12.2006, a aplicat regimul special de scutire.

Prin decizia de impunere nr.x/22.02.2010 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere Administratia Finantelor Publice sector 3 a stabilit in sarcina Cabinetului de avocat **XX**, TVA de plata pentru perioada 01.12.2006-31.12.2008 in suma de xx lei si majorari de intarziere aferente din care contribuabila contesta suma de xx lei si majorari de intarziere aferente in suma de xx lei.

Prin Raportul de inspectie fiscala nr. xx/22.02.2010, fata de suma contestata, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 3 au constatat diferente in suma de xx lei in contul TVA dedusa si declarata de Cabinetul de avocat **XX** in perioada 01.01.2007-31.12.2008, compusa din:

an 2007

- xx lei = TVA aferenta achizitiilor efectuate pentru procurarea de gresie, faianta, radiatoare, ciment.

an 2008

- xx lei = TVA aferenta achizitiilor efectuate pentru investitii de reamenajare sediu detinut in baza contractului de comodat (materiale de constructii, radiatoare, usa metalica, tamplarie PVC);
- xx lei = TVA aferenta achizitiilor efectuate pentru pat, saltea si montaj.

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca achizitia acestor bunuri nu a fost efectuata in folosul operatiunilor taxabile, in temeiul art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In drept. dispozitiile art. 11, art. 127 alin.(1) si (2) si art. 145 alin. 1 si 2 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completari ulterioare si pct. 45 (1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, prevad:

"Art. 11 - La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

"Art. 127. - (1) Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

(2) **In sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate".**

"Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizitiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile."

Norme metodologice:

"45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 1471 alin. (2) din Codul fiscal.

Intentia persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective cum ar fi faptul ca aceasta începe să angajeze costuri si/sau să facă investitii pregătitoare necesare initierii acestei activități economice."

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economice asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil.

Totodata, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie, aplicabila de la data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata. Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare). Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Prin urmare, conform dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: **achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile** si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca bunurile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci **sa si demonstreze ca bunurile facturate sunt achizitionate in folosul operatiunii taxabile respective, simpla prezentare a unor documente neputand asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.**

Ca atare, orice achizitie care nu este destinata in scopul activitatilor economice taxabile pe care le poate desfasura de o maniera independenta o persoana fizica ce exercita o profesie libera, ci foloseste uzului si interesului personal al persoanei fizice ca atare si al familiei sale, nu se poate bucura de deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei respective, **persoana interesata avand obligatia sa prezinte dovezi obiective din care sa rezulte ca bunurile sunt destinate exclusiv activitatilor sale economice.**

In speta, din documentatia existenta la dosarul cauzei reiese ca, in perioada 01.01.2007 - 31.12.2008, Cabinetul de avocat **XX** a dedus TVA in suma de xx lei, aferenta sumei totale de xx lei, ce reprezinta investitii pentru reamenajare (materiale de constructii, faianta, gresie, parchet, radiatoare, nisip, ciment, pat, saltea, somiera, tamplarie PVC, usa metalica, conform anexei x la raportul de inspectie fiscala nr.xx/22.02.2010) efectuate la sediul cabinetului de avocatura utilizat in baza contractului de comodat incheiat in data de 01.01.2005.

Conform contractului de comodat nr., incheiat in data de 28.01.1999, pe termen nelimitat, intre **XX cu domiciliul in Bucuresti, Bd. Xx, sector 3** in calitate de proprietara si comodanta si **Cabinetul de avocat "XX", cu sediul la acelasi adresa**, in calitate de comodatatar, atribuie comodatatarului, in folosinta gratuita acest imobil, pentru a servi drept sediu al cabinetului, motiv pentru care cabinetul va suporta toate cheltuielile de folosire si intretinere.

Conform contractului de vanzare cumparare nr.xx/29.07.1993 apartamentul 27 situat in **Bucuresti, Bd. Xx, fost Xx, sector 3**, este compus din una camera si dependinte.

Potrivit contractului de comodat se constata ca la aceasta adresa, reprezentand in fapt o garsoniera, situata in Bucuresti, **Bd. Xx sector**, isi are domiciliul doamna **XX** si are sediul profesional si **Cabinetul de avocat "XX"**.

Rezulta ca garsoniera este un bun cu folosinta mixta, atat pentru afacere cat si în scop personal.

Totodata, in ceea ce priveste deductibilitatea cheltuielilor de reamenajare pentru imobilul - locuinta de domiciliu, folosit in parte pentru activitatea de avocatura, sunt incidente si prevederile art. 1420, art. 1xx, 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. 1xx. - **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 tencuielii 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 nu sunt considerate ca fiind achizitii efectuate in folosul operatiunilor taxabile decat cele efectuate de contribuabil cu functionarea si intretinerea bunului imobil care face obiectul unui contract de comodat, respectiv achizitiile necesare folosintei bunurilor aferente unor **reparatii minore (cheltuieli aferente reparatiilor locative ale casei).**

Dispozitiile fiscale in materie sunt intarite si de doctrina juridica referitoare la contractul de comodat, recunoscute si de contestatara prin contestatia depusa, 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 comodatarului 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 comodatar vizand reparatii capitale, modernizari si orice alte reparatii care nu rezulta din folosinta lucrului, fiind in sarcina proprietarului comodant, excede naturii contractului de comodat.**

Potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. xx/22.02.2010, organele de inspectie fiscala au considerat in mod corect ca nu sunt in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei fizice autorizate, cheltuielile in suma de xx lei, efectuate in perioada 01.01.2007 - 31.12.2008 pentru investitii de reamenajare sediu detinut in baza contractului de comodat, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. - comodanta (proprietara bunului imobil, respectiv doamna XX, persoana fizica), **avea obligatia legala sa preda comodatarului (Cabinetul de avocat "XX") imobilul in asa stare, incat sa poata fi intrebuintat in scopul prevazut in contract (sediu) si sa suporte toate acele reparatii necesare, cu exceptia micilor reparatii (reparatii locative) care prin uz sunt in sarcina comodatarului.**

Prin urmare, achizitiile destinate reamenajarii, transformarii si reconfigurarii imobilului cad in sarcina comodantului (proprietarului), cu atat mai mult cu cat s-a schimbat destinatia imobilului in cauza,

respectiv din locuinta a unei persoane fizice, in sediu al unei persoane fizice autorizate, respectiv al cabinetului individual de avocatura;

2. - niciuna din reparatiile efectuate nu cad in sarcina comodatarului (persoana fizica autorizata), in cazul in care **acestea sunt cauzate de vechimea imobilului** si nu de folosinta acestuia in timp, pe parcursul derularii contractului de comodat;

3. - obligatia comodatarului de a intretine imobilul ca un bun proprietar implica obligatia acestuia de a intretine imobilul pe perioada derularii contractului, in stare de intrebuintare, **astfel cum a fost predat.**

De aici rezulta obligatia comodatarului de a efectua reparatii mici (locative, de intretinere) spre deosebire de reparatiile capitale si repararea degradarilor provenind din uzul normal al lucrului, care sunt in sarcina comodantului, conform art. 1420 din Codul civil.

Prin urmare, achizitiile efectuate de persoana fizica autorizata nu reprezinta achizitii aferente unor **mici reparatii**, astfel cum sunt definite de dispozitiile art. 1447 din Codul civil, **in cazul in speta fiind vorba de o investitie efectuata asupra imobilului**, in scopul imbunatatirii parametrilor tehnici initiali si al sporirii gradului de confort, care conduce in mod direct la majorarea valorii acestui imobil.

Mai mult, contribuabilul **nu a procedat la repararea**, ci la **montarea** parchetului, usii metalice, tamplariei PVC si la dotarea cu **pat si saltea**.

Fata de cele mai sus aratate, se constata ca au fost efectuate de **Cabinetul de avocat "XX"** lucrari la spatiul imprumutat, constand in investitii care modifica parametrii initiali ai constructiei si nu lucrari de intretinere (singurele care pot fi considerate ca fiind efectuate in folosul operatiunilor sale taxabile).

Mai mult, fiind vorba de o garsoniera unde in acelasi timp se afla si domiciliul proprietarului cat si sediul cabinetului de avocatura, lucrarile efectuate devin avantajul persoanei fizice, proprietara garsonierei.

Intrucat comodatul este un contract cu titlu gratuit, rezulta ca nu sunt indeplinite conditiile prevazute de dispozitiile art. 946 din Codul civil, potrivit carora "una din parti voieste a procura, fara echivalent, un avantaj celeilalte", ori in cazul contractului de comodat, comodantul trebuie sa creeze un avantaj comodatarului si nu invers.

In contextul celor expuse, se retine ca, in cazul in speta au fost efectuate investitii asupra unui bun luat in comodat, **care nu-i apartine persoanei fizice autorizate** si care nu pot fi considerate drept cheltuieli cu intretinerea si functionarea bunului respectiv cheltuieli efectuate in folosul operatiunilor sale taxabile.

Pe de alta parte, 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 contribuabilei, iar organele fiscale, la stabilirea unui impozit nu sunt tinute de continutul clauzelor unui contract, avand posibilitatea sa reincadreze forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.

Mai mult, clauza inserata in contractul de comodat referitoare la efectuarea pe seama comodatarului (cabinetului de avocat) orice investitii (modernizari de spatiu, constructii, alte lucrari de amenajare) este contrazisa de faptul ca domiciliul contribuabilei este in acelasi spatiu iar aceasta nu a facut dovada ca a solicitat serviciilor publice comunitare de evidenta a persoanelor schimbarea domiciliului ori acordarea vizei de resedinta la o alta adresa. Din contra, pe seama cabinetului si-a achizitionat pat, saltea, somiera, precum si celelalte investitii pentru care nu exista documente care sa demonstreze ca sunt efectuate in scopul afacerii.

A considera ca este suficient ca orice cheltuiala aferenta unui imobil care nu este in patrimoniul afacerii sa aiba la baza un contract pentru a fi tratata in folosul operatiunilor taxabile ar insemna ca o persoana care desfasoara activitati independente nu mai realizeaza nicio achizitie in interesul vietii personale si ar conduce la incalcarea principiului de echitate fiscala la nivelul persoanelor fizice, de vreme ce celelalte categorii de persoane fizice, pentru veniturile obtinute trebuie sa plateasca impozit si, din veniturile

ramase dupa impozitare, sa-si asigure necesitatile vietii personale si de familie, inclusiv cele referitoare la intretinerea si imbunatatirea locuintei de domiciliu.

Prin urmare, **Cabinetul de avocat "XX" nu face dovada ca bunurile pentru care nu s-a acordat deducerea au fost destinate si folosite exclusiv in folosul activitatii de avocat, taxabila.**

In consecinta, avand in vedere cele anterior retinute, contestatia formulata de **Cabinetul de avocat "XX"** impotriva deciziei de impunere nr. xx/22.02.2010 este neintemeiata si urmeaza a fi respinsa ca atare pentru acest capat de cerere.

In consecinta, avand in vedere cele anterior retinute, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata, pentru TVA in suma de xx lei stabilita in sarcina **Cabinetului de avocat "XX"**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xx/22.02.2010.

3.3. Referitor la majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de xx lei stabilite in sarcina Cabinetului de avocat "XX", CUI XX, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xx/22.02.2010

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect de plata majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de xx lei, in conditiile in care, pe de-o parte, la punctul 3.2 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA in suma de xx lei, iar, pe de alta parte, contestatarul nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte ca s-au calculat eronat majorarile de intarziere contestate.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. xx/22.02.2010, s-au stabilit in sarcina contribuabilului majorari de intarziere in suma de xx lei aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de xx lei.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

"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. 157 alin. (1) si art.156² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Plata taxei la buget

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

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

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datorează după acest termen majorări de întârziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala majorarile de intarziere se datorează începând cu

ziua imediat următoare scadentei creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la suma de xx lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de xx lei, individualizată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată de inspectia fiscală nr. xx/22.02.2010, se reține că stabilirea de majorări de întârziere, reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatarului a fost reținut debitul de natură taxei pe valoarea adăugată în suma de xx lei, iar prin contestație nu se prezintă argumente privind modul de calcul al majorărilor de întârziere și nici documente sau situații din care să rezulte că acestea au fost calculate eronat, rezultă că majorările de întârziere aferente TVA, în suma de xx sunt datorate de **Cabinetul de avocat "XX"**.

Drept pentru care, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată, pentru majorări de întârziere aferente TVA în suma de xx lei, stabilite în sarcina **Cabinetului de avocat "XX"** prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr.xx/22.02.2010.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 11, art. 39 lit. a), art. 127 alin.(1) și (2), art. 145 alin. (1) și (2) lit.a), art. 157 alin. (1) și art.156² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 17 alin. (1) și (2), art. 119, art. 120, art.205 alin. (1), art. 206 alin. (1), art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. (a), art. 213 alin. (5), art.216 alin.(1) și art. 217 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art. 1420, art. 1xx, art. 1447, art. 1448, art. 1561, art. 1564 și art. 1569 din Codul civil

DECIDE:

Art.1. Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **Cabinetul de avocat "XX"** împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asocieră nr. xx/22.02.2010, emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației Finanelor Publice sector 3 pentru TVA în suma de xx lei și accesorii aferente în suma de xx lei.

Art. 2. Respinge ca fiind introdusă de o persoană lipsită de calitate de a contesta, contestația formulată de **Cabinetul de avocat "XX"** împotriva deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspectia fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asocieră nr. xx/22.02.2010, emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației Finanelor Publice sector 3 pe numele persoanei fizice **XX**.

Art.3. Prezenta se comunică Administrației Finanelor Publice sector 3 și **Cabinetului de avocat "XX"** cu sediul în București, Bd. Xx, sector 3.

Art.4. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată potrivit legii, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul București.