

DECIZIA nr. 194/2010
privind solutionarea contestatiei formulata de
doamna **X**, avocat titular al
Cabinetului de avocat 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 3, cu adresa nr. x, inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x, asupra contestatiei formulata de contribuabila **X**, avocat titular al **Cabinetului de avocat X**, cu domiciliul in x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 3 sub nr. x, completata prin adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, il constituie:

1. - Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit suplimentar in plus in sarcina doamnei **X**, diferente de impozit pe venitul net anual pentru anii 2006 - 2008 si accesorii aferente, dupa cum urmeaza:

Pentru anul 2006:

- x lei reprezentand diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar de plata, din care contribuabila contesta suma de **x lei**;
- x lei reprezentand accesorii aferente, din care contribuabila contesta suma de **x lei**.

Pentru anul 2007:

- x lei reprezentand diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar de plata, din care contribuabila contesta suma de **x lei**;
- x lei reprezentand accesorii aferente, din care contribuabila contesta suma de **x lei**.

Pentru anul 2008:

- **x lei** reprezentand diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar de plata, contribuabila contestand integral aceasta suma.

2. - Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit in sarcina **Cabinetului de avocat X** urmatoarele obligatii de plata:

- x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata, din care contribuabila contesta suma de **x lei**;
- x lei reprezentand majorari de intarziere aferente, din care contribuabila contesta suma de **x lei**.

Deciziile de impunere atacate, comunicate in data de **16.04.2010** au fost emise in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin.(1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia

Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de contribuabila X, avocat titular al **Cabinetului de avocat X**.

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

I. In sustinerea contestatiei, contribuabila aduce urmatoarele argumente:

1. *Referitor la suma de x lei reprezentand TVA de plata pentru anul 2007:*

Suma a fost deja inregistrata in contabilitate ca si cheltuiala nedeductibila. Organele de inspectie fiscala au considerat inca o data aceasta suma ca fiind nedeductibila.

Aceasta suma provine din insumarea sumelor achitate pentru trimestrele I si II din 2007, respectiv $x \text{ lei} + x \text{ lei} = x \text{ lei}$.

2. *Referitor la suma de x lei reprezentand ultima rata leasing x si suma de x lei reprezentand valoarea reziduala ctr. leasing x aferente anului 2008:*

Sumele au fost deja inregistrate in contabilitate ca si cheltuiala nedeductibila. Organele de inspectie fiscala au considerat inca o data aceste sume ca fiind nedeductibile.

3. *Referitor la suma de x lei reprezentand amortizare investitie 2005 aferenta anului 2006, suma de x lei reprezentand amortizare investitie 2005 aferenta anului 2007 si x lei reprezentand amortizare investitie 2005 aferenta anului 2008:*

Deductibilitatea acestor sume a fost deja analizata si stabilita de catre acelasi organ fiscal, prin Raportul de inspectie fiscala nr. x, conform dispozitiilor art. 24 alin. 11 lit. c din Codul fiscal.

Implementand cele stabilite prin acest raport, a intocmit fisa de amortizare pentru investitie 2005 si a inregistrat pentru fiecare din anii 2006 si 2007, drept cheltuieli deductibile, sumele de x lei.

Organul fiscal nu avea dreptul sa calculeze majorari de intarziere pentru a situatie pe care el insusi a cauzat-o.

4. *Referitor la suma de x lei reprezentand contravaloarea investitiilor pentru reamenajare aferenta anului 2006:*

Ca si in cazul investitiilor efectuate in anul 2005, pct. 38 liniuta 21 din HG nr. 44/2004 nu exclude in mod expres de la deductibilitate cheltuielile cu amenajarile efectuate la sediu.

Cheltuielile efectuate au respectat conditiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile pentru a fi deductibile.

Cheltuielile prevazute la pct. 38 din norme sunt cu titlu exemplificativ si nu limitativ. Aceste dispozitii nu definesc ce inseamna "functionarea si intretinerea", ci lasa la latitudinea partilor sa stabileasca acest lucru prin contract. Or, in contractul incheiat intre parti se stipuleaza ca era obligatia cabinetului sa suporte cheltuielile legate de folosinta, amenajarea sau repararea imobilului respectiv.

Includerea investitiilor respective pe amortizare este consacrata si de prevederile art. 24 din Codul fiscal si de Legea nr. 15/1994.

Art. 1421 si 1448 din Codul civil referitoare la contractul de locatiune sunt dispozitii supletive legii si nu sunt incidente spetei, in cazul contractului de comodat fiind aplicabile prevederile art. 1561, 1564 si 1669 (1569) din acelasi cod care confirma faptul ca orice cheltuieli efectuate de comodatari raman in sarcina acestuia.

In cazul contractului de comodat, proprietarul spatiului respectiv nu primeste nicio remuneratie in schimbul folosirii acestuia de catre comodant.

Prevederile legale ce reglementeaza contractul de locatiune nu sunt similare cu acelea care reglementeaza contractul de locatiune, astfel ca nu exista nicio prevedere legala care sa oblige comodantul sa-l predea comodatarului in stare de functionare, potrivit intrebuintarii din contract si care sa limiteze obligatiile comodatarului la cheltuielile strict locative.

Mai mult, comodatarul nu poate cere restituirea cheltuielilor facute cu bunul imprumutat (art. 1569 din Codul civil).

Amenajarea si repararea spatiului a fost necesara in vederea adaptarii si utilizarii acestuia in conformitate cu necesitatile activitatii de avocatura.

De la inceputul activitatii, cabinetul nu a platit niciodata chirie si nici cheltuieli de intretinere sau cu utilitatile. De asemenea, investitia a fost mult mai mare decat cea inregistrata in contabilitate.

4. Referitor la suma de x lei reprezentand TVA stabilit suplimentar de plata si la suma de x lei reprezentand amortizare autoturism X aferenta anului 2007, la suma de x lei reprezentand amortizare autoturism X aferenta anului 2008 si alte cheltuieli aferente autoturismului X (asigurare - x lei, impozit - x lei, taxa inmatriculare - x lei, inmatriculare - x lei, radio CD - x lei, boxe auto - x lei, huse auto - x lei, pentru anul 2007 si impozit - x lei, RCA - x lei, CASCO - x lei, revizie - x lei, pentru anul 2008):

Acest autoturism a fost achizitionat in mod legal de catre cabinet, pe baza de documente justificative, inregistrate in contabilitate conform legii. De asemena, a fost utilizat integral de catre cabinet in cadrul activitatilor profesionale.

Intrucat activitatea cabinetului s-a diversificat, in cursul anului 2007 a devenit necesara achizitionarea unui al doilea autoturism.

In perioada 24.05.2007 - 10.06.2008, cabinetul a detinut atat autoturismul x, cat si autoturismul X, ambele autoturisme fiind utilizate in cadrul activitatilor necesare pentru prestarea serviciilor juridice catre clienti.

In sustinerea contestatiei, anexeaza declaratia SC x SRL din care rezulta ca au fost utilizate ambele autoturisme.

Desi organele de inspectie fiscala au constatat ca nu a avut salariati sau colaboratori, contribuabila mentioneaza ca, in activitatea desfasurata a fost ajutata de logodnic si familie.

A optat pentru cea mai ieftina marca existenta pe piata.

A detinut doua autoturisme doar in perioada cand a avut incasari mari, la data de 10.06.2008 vanzand autoturismul marca X. Prin urmare, in perioada 10.06.2008 - 30.06.2008, deplasarea s-a realizat numai cu un autoturism si anume X.

Drept pentru care, contestatara considera ca toate cheltuielile legate de X sunt efectuate in interesul activitatii.

TVA in suma de x lei este compusa in mica masura din TVA aferenta unor materiale de constructii, cea mai mare parte provenind de la autoturismul X.

5. Referitor la suma de x lei reprezentand cheltuieli cu benzina in proportie de 1/2 aferenta anului 2007 si la suma de x lei reprezentand cheltuieli cu benzina in proportie de 1/2 aferenta anului 2008:

Ambele autoturisme au fost folosite integral in cadrul activitatii desfasurata de cabinet, motiv pentru care si cheltuielile cu benzina ar trebui admise ca fiind deductibile.

Nu se poate face o estimare procentuala a utilizarii celor doua masini.

La data efectuării reviziei anuale, 27.05.2008, autoturismul X prezenta un kilometraj de 4.775 km, așa cum rezulta din devizul de lucrări.

Este imposibil de susținut ca sumele considerate cheltuieli nedeductibile, ar putea reprezenta cheltuieli cu combustibilul aferente x.

În perioada 01.01.2006 - 30.06.2008, cabinetul nu a avut niciun alt fel de cheltuieli cu transportul, ponderea cheltuielilor cu combustibilul din totalul veniturilor fiind între 3,5% și 5,5%.

Un calcul aritmetic simplu arată o cheltuială de aproximativ de x lei/zi, suma ce reflectă un consum decent de combustibil.

6. Referitor la suma de x lei reprezentând frigider aferentă anului 2007:

Este un obiect necesar desfășurării activității, fiind indispensabil pe perioada verii când clienții nu pot fi serviți cu bauturi calde.

7. Referitor la suma de x lei reprezentând amortizare X peste limita admisă aferentă anului 2008:

Suma nu a fost înregistrată în contabilitate ca și cheltuială deductibilă. Organele de inspecție fiscală au considerat în mod eronat că a fost introdusă de cabinet pe amortizare, motiv pentru care a fost stabilită eronat ca fiind nedeductibilă.

Suma introdusă pe amortizare de cabinet a fost de x lei și nu de x lei.

În concluzie, contestata solicită admiterea contestației formulate și anularea actelor administrativ-fiscale atacate.

II. Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspecția fiscală nr. x emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x, AFP Sector 3 a stabilit suplimentar în plus în sarcina doamnei **X**, următoarele obligații de plată contestate: diferențe de impozit pe venitul net anual pentru anii 2006 - 2008 în suma totală de x lei și accesorii aferente în suma totală de x lei.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x, AFP Sector 3 a stabilit suplimentar în plus în sarcina **Cabinetului de avocat X** următoarele obligații de plată contestate: taxa pe valoarea adăugată în suma totală de x lei și accesorii aferente în suma totală de x lei.

III. Fata de constatările organului fiscal, susținerile contribuabilei, reglementările legale în vigoare pentru perioada verificată și documentele existente în dosarul cauzei se retin următoarele:

Conform Hotărârii nr. x bis a Baroului București din 06.02.2003 i s-a aprobat doamnei **X** colaborarea în cadrul CIA x, cu sediul x.

În baza Deciziei nr. x, Baroul București a aprobat doamnei **X** exercitarea profesiei de avocat în cadrul Cabinetului de avocat X, cu sediul în x.

În baza Deciziei nr. x, Baroul București a aprobat schimbarea sediului profesional în x, începând cu data de 15.02.2005.

Cu data de 01.07.2008 s-a aprobat doamnei avocat suspendarea din profesie la cerere pe o perioadă nedeterminată conform Deciziei nr. x a Baroului București.

3.1 Referitor la diferentele de impozit pe venitul net anual pentru anii 2006 - 2008 in suma totala de x lei si accesorii aferente in suma totala de x lei stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x:

In ceea ce priveste impozitul pe venit, perioada supusa inspectiei fiscale contestata 01.01.2006 - 30.06.2008.

Cauza supusa solutionarii este daca AFP Sector 3 a stabilit corect suplimentar de plata diferente de impozit pe venitul net anual pentru anii 2006 - 2008 in suma totala de x lei si accesorii aferente in suma totala de x lei, contestate, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x.

In fapt: in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, AFP Sector 3 a emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, prin care a stabilit, pentru anii 2006 - 2008 diferente de impozit pe venit net anual in suma totala de x lei si accesorii aferente in suma totala de x lei contestate.

Contribuabila contesta in parte cheltuielile stabilite de organul de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal, dupa cum urmeaza:

Pentru anul 2006:

- x lei - amortizare investitie 2005 ;
- x lei - contravaloarea investitiilor pentru reamenajare.

Pentru anul 2007:

- x lei - amortizare autoturism X;
- x lei - asigurare X;
- x lei - impozit X;
- x lei - taxa inmatriculare X;
- x lei - numere inmatriculare X;
- x lei - radio CD X;
- x lei - boxe auto X;
- x lei - huse auto X;
- x lei - TVA de plata;
- x lei - amortizare investitie 2005;
- x lei - cheltuieli cu benzina in proportie de 1/2;
- x lei - frigider.

Pentru anul 2008:

- x lei - amortizare autoturism X;
- x lei - impozit X;
- x lei - RCA X;
- x lei - CASCO X;
- x lei - revizie X;
- x lei - ultima rata leasing X;
- x lei - valoarea reziduala ctr. leasing X;
- x lei - amortizare investitie 2005;
- x lei - cheltuieli cu benzina in proportie de 1/2;
- x lei - amortizare X peste limita admisa.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 48 alin. 1, 4, 5 si 7 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, in vigoare incepand cu 01.01.2006:

Codul fiscal:

"Art. 48. - (1) Venitul net din activități independente se determină ca diferentă între venitul brut si cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu exceptia prevederilor art. 49 si 50.

(...) (4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;

b) să fie cuprinse în cheltuielile exercitiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz;

d) **cheltuielile cu primele de asigurare să fie efectuate pentru:**

1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;

2. activele ce servesc ca garantie bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul;

3. prime de asigurare pentru asigurarea de risc profesional;

4. persoane care obțin venituri din salarii, potrivit prevederilor capitolului III din prezentul titlu, cu conditia impozitării sumei reprezentând prima de asigurare, la beneficiarul acesteia, la momentul plății de către suportator. (...)

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

i) cheltuielile efectuate pentru activitatea independentă, cât si în scopul personal al contribuabilului sau asociatilor sunt deductibile numai pentru partea de cheltuială care este aferentă activității independente; (...).

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

Norme metodologice:

"37. 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. 48 alin. (4)-(7) din Codul fiscal.

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

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

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

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

"38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementările titlului II din Codul fiscal, după caz;

- 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 (...)"

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 indeplinesc **cumulativ** urmatoarele conditii: sunt efectuate in interesul direct al activitatii impozabile si nu in interes personal, sunt inregistrate corect in evidenta contabila in partida simpla si sunt justificate cu documente corect intocmite, nefiind permisa deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului si al familiei sale.

De asemenea, sunt deductibile **numai**:

- cheltuielile efectuate cu **functionarea si intretinerea bunului** care fac obiectul unui contract de comodat, utilizat in scopul afacerii;
- **cheltuielile cu amortizarea**, în conformitate cu reglementările titlului II din Codul fiscal.

3.1.A. Referitor la suma de x lei - amortizare investitie 2005 si la suma de x lei - contravaloarea investitiilor pentru reamenajare pentru anul 2006; la suma de x lei - amortizare investitie 2005 pentru anul 2007; la suma de x lei - amortizare investitie 2005 pentru anul 2008:

Din analiza contractului de comodat incheiat in data de 15.02.2005, prelungit prin actul aditional incheiat in data de 30.06.2008, doamna X, in calitate de comodanta a dat spre folosinta gratuita Cabinetului de Avocat "X", in calitate de comodatar, apartamentul situat in x, in stare de folosinta, in vederea stabilirii sediului profesional al cabinetului.

Potrivit precizarilor din contract:

"Dat fiind ca Comodatarul are nevoie de un spatiu care sa fie folosit ca sediu profesional, Comodantul este de acord cu incheierea prezentului contract de comodat. (...)

Comodantul are urmatoarele obligatii:

a) **sa puna la dispozitia Comodatarului imobilul cu toate accesoriile sale intr-o stare corespunzatoare cu intrebuintarea pentru care a fost inchiriat.** (...)"

De asemenea, comodatarul are urmatoarele obligatii: "sa conserve bunul (...), sa foloseasca bunul conform destinatiei stabilite in prezentul contract, sa suporte **cheltuielile de folosinta imobilului** rezultand atat din utilizarea curenta a acestuia cat si din amenajarea acestuia sau din reparatiile necesare si utile (...), sa restituie imobilul ce formeaza obiectul prezentului contract".

In ceea ce priveste contractul de comodat, sunt aplicabile si dispozitiile art. 1561, art. 1564 si art. 1569 din Codul civil:

"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."

Cu privire la deductibilitatea cheltuielilor privind amenajarea bunurilor imobile care fac obiectul unui contract de comodat, prin adresa nr. x, organul de solutionare a contestatiei a solicitat punctul de vedere atat Directiei generale legislatie impozite directe, cat si Directiei generale juridice din cadrul MEF, urmare careia:

1. prin adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, Directia generala legislatie impozite directe din cadrul MEF a comunicat urmatoarele:

"Comodatarul suporta cheltuielile necesare folosintei lucrului (de intretinere), neavand dreptul sa ceara restituirea acestor cheltuieli, care sunt un accesoriu al folosintei."

2. prin adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, Directia generala juridica din cadrul MEF a comunicat urmatoarele:

"Potrivit doctrinei juridice, comodatarul suporta cheltuielile necesare folosintei lucrului (de exemplu, reparatiile locative ale casei), neavand dreptul sa ceara restituirea acestor cheltuieli (art. 1569 din Codul civil), care sunt un accesoriu al folosintei. (...)"

Sunt cheltuieli deductibile doar acele cheltuieli realizate cu functionarea si intretinerea bunului care fac obiectul contractului de comodat, utilizat in scopul afacerii."

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca, in speta, nu pot fi cheltuieli deductibile **decat** acele cheltuieli efectuate de contribuabila cu functionarea si intretinerea bunului imobil care fac obiectul contractului de comodat incheiat in data de 15.02.2005, prelungit prin actul additional incheiat in data de 30.06.2008, respectiv cheltuielile necesare folosintei bunurilor aferente unor **reparatii minore (cheltuieli aferente reparatiilor locative ale casei)**.

Potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x, organele de inspectie fiscala nu au acordat deductibilitatea cheltuielilor in suma de x lei (amortizare investitie 2005) si in suma de x lei (contravaloarea investitiilor pentru reamenajare) pentru anul 2006; in suma de x lei (amortizare investitie 2005) pentru anul 2007; in suma de x lei (amortizare investitie 2005) pentru anul 2008.

Se observa ca aceste cheltuieli nu pot fi considerate deductibile din punct de vedere fiscal, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. - comodantul (proprietarul bunului imobil, respectiv doamna X), **avea obligatia legala de a preda comodatarului (Cabinetul de avocatura X) imobilul in asa stare, incat sa poata fi intrebuintat in scopul prevazut in contract (sediu) si de a suporta toate acele reparatii necesare, cu exceptia micilor reparatii (reparatii locative) care prin uz sunt in sarcina comodatarului.** De altfel, conform contractului de comodat, imobilul a fost predat in stare de folosinta, altfel nu putea avea destinatia de sediu profesional.

Prin urmare, argumentele contestatarei potrivit carora starea improprie a apartamentului a determinat-o sa procedeze la reamenajarea acestuia, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, cata vreme aceste cheltuieli 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.

In ceea ce priveste starea imobilului in cauza, in contractul de comodat s-au mentionat expres urmatoarele: comodantul are obligatia "**sa puna la dispozitia Comodatarului imobilul cu toate accesoriile sale intr-o stare corespunzatoare cu intrebuintarea pentru care a fost inchiriat**". Or, daca nu era in stare de functionare, imobilul respectiv nu putea face obiectul contractului in cauza.

2. - reparatiile efectuate nu cad in sarcina comodatarului (cabinetului), intrucat **acestea au fost 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.

Prin urmare, cheltuielile efectuate de cabinet nu reprezinta cheltuieli 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.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele contribuabilei privind amortizarea investitiei la imobilul detinut in baza unui contract de comodat, dispozitiile art. 24 alin. 3 din Codul fiscal invocate nefiind incidente in speta.

De altfel, aceste prevederi se refera la investitiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de inchiriere, concesiune, locatie de gestiune sau altele asemenea, fapt recunoscut chiar de contestatara, toate aceste contracte facand parte din categoria contractelor cu titlu oneros, in timp ce contractul de comodat este un contract cu titlu gratuit care se supune altui regim juridic, respectiv fiscal.

Fata de cele mai sus aratate, se constata ca, Cabinetul de avocat X a efectuat o serie de lucrari la spatiul imprumutat, constand in reparatii capitale, respectiv investitii care modifica parametrii initiali ai constructiei si nu lucrari de intretinere (singurele deductibile fiscal).

Mai mult, la restituirea acestui spatiu proprietarului, lucrarile efectuate devin avantajul persoanei fizice care a dat spatiul in comodat. 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, ce nu pot fi considerate drept cheltuieli cu intretinerea si functionarea bunului respectiv pentru a fi deductibile fiscal.

Nu pot fi retinute nici motivatiile potrivit carora pct. 38 liniuta 21 din HG nr. 44/2004 nu exclude in mod expres de la deductibilitate cheltuielile cu amenajarile efectuate la sediu, intrucat acest aspect nu presupune includerea in mod obligatoriu in categoria cheltuielilor deductibile a acestor cheltuieli.

Prin urmare, rezulta ca AFP Sector 3 a stabilit in mod corect ca sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile in suma de x lei - amortizare investitie 2005 si in suma de x lei - contravaloarea investitiilor pentru reamenajare pentru anul 2006; in suma de x lei - amortizare investitie 2005 pentru anul 2007; in suma de x lei - amortizare investitie 2005 pentru anul 2008.

3.1.B. Referitor la cheltuielile in suma de x lei - amortizare autoturism X, x lei - asigurare X, x lei - impozit X, x lei - taxa inmatriculare X, x lei - numere inmatriculare X, x lei - radio CD X, x lei - boxe auto X, x lei - huse auto X, x lei - cheltuieli cu benzina in proportie de 1/2, x lei - frigider, **pentru anul 2007** si in suma de x lei - amortizare autoturism X, x lei - impozit X, x lei - RCA X, x lei - CASCO X, x lei - revizie X, x lei - cheltuieli cu benzina in proportie de 1/2, **pentru anul 2008**:

Avand in vedere dispozitiile art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si ale normelor metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, 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.

Referitor la cheltuielile efectuate pentru achizitionarea unor obiecte de inventar (frigider), de retinut este faptul ca acestea nu reprezinta cheltuieli indispensabile, fara de care contribuabila nu poate profesa. Mai mult, acestea nu sunt efectuate in interesul **direct** al activitatii, neavand nicio legatura cu obiectul profesiei de avocat si **nu contribuie in mod direct la realizarea veniturilor**, motiv pentru care sustinerile acesteia nu pot fi retinute.

Referitor la cheltuielile efectuate in legatura cu autoturismul X, trebuie subliniate urmatoarele aspecte:

- la data achizitionarii autoturismului in cauza, in patrimoniul cabinetul se afla deja un autoturism, respectiv un X;
- pe perioada supusa inspectiei cabinetul nu a avut salariati sau avocati colaboratori, activitatea fiind desfasurata in integralitate de doamna X; acest fapt este confirmat de insasi contestatara atat prin contestatia formulata, cat si prin declaratia nr. X.

Drept pentru care, pe perioada supusa inspectiei fiscale, existenta a doua autoturisme in patrimoniul cabinetul nu este justificata, contribuabila neputand conduce doua autoturisme in acelasi timp.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele potrivit carora in activitatea desfasurata a fost sprijinita de logodnic si familie, cata vreme asa cum am subliniat anterior, cabinetul nu figureaza cu angajati in perioada 01.01.2006 - 30.06.2008, persoanele mentionate de aceasta neavand nicio calitate in cadrul cabinetului de avocat.

Intrucat cheltuielile cu achizitionarea autoturismul X (in limita amortizarii) nu sunt deductibile fiscal pentru considerentele aratate, rezulta ca nici cheltuielile efectuate in legatura cu acest autoturism (asigurari CASCO si RCA, impozit, taxa inmatriculare, numere inmatriculare, radio CD, boxe auto, huse auto, cheltuieli cu benzina, revizie) nu sunt deductibile fiscal.

Nu poate fi retinuta nici motivatia potrivit careia la data de 10.06.2008, autoturismul X a fost vandut, singurul utilizat de cabinet in perioada 10.06.2008 - 30.06.2008 fiind X, cata vreme toate aceste cheltuieli au fost efectuate inainte de data de 10.06.2008.

In ceea ce priveste cheltuielile cu benzina, asa cum mentioneaza in referatul cu propuneri de solutionari a contestatiei, organele de inspectie fiscala au acordat deductibilitate pentru cheltuielile cu benzina efectuate in legatura cu autoturismul X.

Sustinerile contribuabilei potrivit carora stabilirea de catre AFP Sector 3 a acestor cheltuieli este neintemeiata si arbitrara, nu prezinta relevanta, cata vreme nu prezinta documente din care sa rezulte o alta situatie decat cea stabilita de organele de inspectie fiscale, respectiv: ordine de deplasare din care sa rezulte data deplasarii si motivele acestora, foi de parcurs din care sa rezulte numarul de km parcursi in interesul afacerii, respectiv care este autoturismul utilizat in cadrul deplasarii, etc.

Avand in vedere cele mai sus 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 x lei - amortizare autoturism X, x lei - asigurare X, x lei - impozit X, x lei - taxa inmatriculare X, x lei - numere inmatriculare X, x lei - radio CD X, x lei - boxe auto X, x lei - huse auto X, x lei - cheltuieli cu benzina in proportie de 1/2, x lei - frigider, **pentru anul 2007** si in suma de x lei - amortizare autoturism X, x lei - impozit X, x lei - RCA X, x lei - CASCO X, x lei - revizie X, x lei - cheltuieli cu benzina in proportie de 1/2, **pentru anul 2008**, intrucat acestea nu sunt realizate in interesul direct al activitatii, asa cum expres stipuleaza normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004.

3.1.C. Referitor la cheltuielile in suma de x lei - TVA de plata pentru anul 2007 si in suma de x lei - ultima rata leasing X, x lei - valoarea reziduala contr. leasing X si x lei - amortizare X peste limita admisa:

Conform precizarilor din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei:

"Cheltuiala de x lei - plata TVA figureaza evidentiata in totalul de x lei. Prin declaratia inregistrata la AFP Sector 3, X recunoaste suma de x lei ca fiind o cheltuiala nedeductibila.

Cheltuielile de x lei - ultima rata leasing X si x lei - valoarea reziduala contr. leasing X (la anul 2008) figureaza evidentiata in totalul de x lei. Prin declaratia inregistrata la AFP Sector 3, X recunoaste suma de x lei ca fiind o cheltuiala nedeductibila.

Cheltuiala de x lei - amortizare X peste limita admisa (la anul 2008) nu a fost inregistrata de catre contribuabila ca si cheltuiala deductibila."

Avand in vedere retinerile din prezenta decizie de la pct. 3.1.A, 3.1.B si 3.1.C, faptul ca in sustinerea mentiunilor de la pct. 3.1.C, AFP Sector 3 nu a anexat la dosarul cauzei niciun document, precum si principiul accessorium sequitur principale, urmeaza a se dispune:

1. Respingerea in parte ca neintemeiata a contestatiei formulata de doamna X impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x pentru:

- suma de **x lei** reprezentand diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar de plata pentru anul 2006;

- suma de **x lei** reprezentand accesorii aferente;

- suma de **x lei** reprezentand diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar de plata pentru anul 2007;
- suma de **x lei** reprezentand accesorii aferente

2. Desfiintarea in parte a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x pentru:

- suma de **x lei** reprezentand diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar de plata pentru anul 2007;
- suma de **x lei** lei reprezentand accesorii aferente;
- suma de **x lei** reprezentand diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar de plata pentru anul 2008.

3.2 Referitor la TVA in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x:

Perioada supusa inspectiei fiscale, in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, este 01.03.2007 - 30.06.2008.

Cauza supusa solutionarii este daca organul de inspectie fiscala a stabilit corect ca doamna X datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei, in conditiile in care argumentele si documentele depuse de aceasta in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

In fapt, conform constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x, TVA stabilita suplimentar de plata contestata se compune din:

Pentru anul 2007 - total x lei:

- x lei - TVA autoturism X;
- x lei - TVA radio CD auto, boxe auto si huse auto;
- x lei - TVA combustibil in proportie de 1/2;
- x lei - TVA frigider.

Pentru anul 2008 - total x lei:

- x lei - TVA combustibil in proportie de 1/2;
- x lei - TVA baterie bucatarie + vana;
- x lei - TVA interfon;
- x lei - TVA revizie x;
- x lei - TVA combustibil in proportie de 1/2.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 145 alin. 1 si 2 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilității taxei.
(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, **dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operatiuni:**
a) **operatiuni taxabile.**"

Conform prevederilor legale sus invocate, se retine ca deducerea taxei pe valoarea adaugata este conditionata de destinatia bunurilor/serviciilor achizitionate, respectiv acestea trebuie sa fie destinate realizarii de operatiuni taxabile.

Cu alte cuvinte, taxa pe valoarea adaugata este deductibila numai in cazul bunurilor/serviciilor utilizate pentru realizarea de operatiuni taxabile, operatiuni care sa produca venit ce se constituie in baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adaugata.

Asadar, **Cabinetul de Avocat X** are drept de deducere numai pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor livrate sau serviciilor prestate de o alta persoana impozabila, cu conditia ca acestea sa aiba legatura cu activitatea economica a cabinetului si sa fie "*destinate utilizării în folosul operatiunilor sale taxabile*". De asemenea, contestatara are obligatia de a demonstra realitatea si utilitatea serviciilor/bunurilor achizitionate.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei motivatiile contribuabilei cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata contestata, cata vreme niciuna dintre achizitiile realizate nu este destinata utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale cabinetului, astfel:

1. - Achizitiile de bunuri in vederea reamenajarii imobilului din x sunt in sarcina proprietarului (comodantului, doamna X in calitate de persoana fizica), intrucat **contractul de comodat este un contract cu titlu gratuit**, iar in temeiul dispozitiilor art. 946 din Codul civil, potrivit carora "una din parti vointe a procura, fara echivalent, un avantaj celeilalte", **comodantul trebuie sa creeze un avantaj comodatarului si nu invers**.

In contextul celor expuse, se retine ca, in speta au fost achizitionate bunuri ce au fost folosite pentru reamenajarea unui spatiu detinut in baza unui contract de comodat, in scopul imbunatatirii parametrilor tehnici initiali si al sporirii gradului de confort, achizitii care au condus in mod direct la majorarea valorii imobilului, respectiv au creat un avantaj proprietarului.

2. Achizitionarea autoturismului X, a bunurilor si a combustibilului in proportie de 1/2, ce au legatura cu acest autoturism, nu a fost realizata in folosul operatiunilor taxabile ale cabinetului, cata vreme pe perioada supusa inspectiei, cabinetul nu a avut salariati/avocati colaboratori, intrega activitate fiind desfasurata doar de doamna avocat X. In aceasta perioada cabinetul avea deja in patrimoniul sau un autoturism (Xx).

Mai mult, insasi contribuabila recunoaste ca autoturismul X a fost folosit de logodnicul si familia acesteia, persoanele respective neavand nicio legatura cu activitatea cabinetului.

3. Frigiderul nu este un bun indispensabil, fara de care contribuabila sa nu poata profesia. Mai mult, achizitia acestuia nu are nicio legatura cu obiectul profesiei de avocat si nu contribuie in mod direct la realizarea operatiunilor sale taxabile.

Fata de cele mai sus prezentate, se constata ca organele de inspectie fiscala au procedat corect neadmitand la deducere taxa pe valoarea adaugata in suma x lei.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, precum si principiul accessorium sequitur principale, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **Cabinetul de Avocat X** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de **x lei** si majorari de intarziere aferente in suma de **x lei**.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 946, art. 1561, art. 1564 si art. 1569 din Codul civil, art. 48 alin. 1, 4, 5 si 7 si art. 145 alin. 1 si 2 lit a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 37 si 38 din HG nr. 44/2004, art. 216 alin. 1 si 3 din OG nr. 92/2003, republicata

DECIDE

1. Respinge in parte ca neintemeiata a contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa pentru doamna **X**, cu privire la:

- suma de **x lei** reprezentand diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar de plata pentru anul 2006;
- suma de **x lei** reprezentand accesorii aferente;
- suma de **x lei** reprezentand diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar de plata pentru anul 2007;
- suma de **x lei** reprezentand accesorii aferente

2. Desfiinteaza in parte Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa pentru doamna **X**, cu privire la:

- suma de **x lei** reprezentand diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar de plata pentru anul 2007;
- suma de **x lei** lei reprezentand accesorii aferente;
- suma de **x lei** reprezentand diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar de plata pentru anul 2008.

3. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa pentru **Cabinetul de Avocat X**, cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de **x lei** si majorari de intarziere 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.