

DECIZIA nr. 359 din **2010** privind solutionarea
contestatiei formulata de X,
avocat titular al Cabinetului individual de avocat "X",
cu sediul in Bucuresti, ., Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. .

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ., inregistrata sub nr. ., de catre Administratia Finantelor Publice sector . cu privire la contestatia formulata de X, avocat titular al Cabinetului individual de avocat "X", in nume propriu si in numele formei profesionale de desfasurare a activitatii.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr.. il constituie deciziile de impunere emise in baza raportului de inspectie fiscala nr., comunicate sub semnatura in data de **05.07.2010**, si anume:

- decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .;
- decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. .;
- decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.;
- dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr...

Suma totala contestata este de . lei, din care:

- . lei impozit pe venit stabilit in plus pentru anii 2004-2006;
- . lei impozit pe venit stabilit in minus pentru anii 2007 si 2008;
- . lei taxa pe valoarea adaugata din totalul sumei de . lei;
- . lei majorari de intarziere aferente TVA din totalul sumei de . lei.

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 X, avocat titular al Cabinetului individual de avocat "X".

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector . au efectuat inspectia fiscala generala la X, avocat titular al Cabinetului individual de avocat "X", pentru perioada 01.01.2004-31.12.2009 pentru impozitul pe venit si pentru perioada 01.01.2005-31.03.2010 pentru TVA.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr., iar in baza acestora au fost emise:

- decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ., prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de . lei si accesoriile aferente in suma de . lei;
- decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o

forma de asociere nr. . prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare reprezentand impozit pe venit, astfel: pentru anul 2004 = 344 lei

pentru anul 2005 = . lei

pentru anul 2006 = . lei

pentru anul 2007 = . lei

pentru anul 2008 = . lei

TOTAL = . lei.

- decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr., prin care organele de inspectie fiscala au stabilit ca pentru anul 2009 nu s-a modificat baza de impunere pentru impozitul pe venit;

- dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr...

II. Prin contestatia formulata in nume propriu si in numele formei profesionale de desfasurare a activitatii, domnul X, avocat titular al Cabinetului individual de avocat "X", invoca in sustinere urmatoarele argumente:

1. in legatura cu taxa pe valoarea adaugata, se arata ca sunt nelegale constatările inspectiei fiscale cu privire la data la care C.I.A. "X" a devenit platitor de TVA si sumele de plata stabilite ca TVA sunt eronat calculate, deoarece:

- sub aspect procedural contestatarul mentioneaza inspectia fiscala a ignorat obiectiunile formulate in cuprinsul "punctului de vedere", anexa 3 la RIF, referitor la data la care a devenit platitor de TVA, respectiv 01.06.2008 ca urmare a depasirii plafonului legal de scutire prin incasarea sumei de . lei la data de 07.04.2008, pentru care a depus Declaratia de inregistrare fiscala ca platitor de TVA la data de 18.06.2010 cu nr.;

- in cuprinsul "punctului de vedere", anexa 3 la RIF, a precizat ca are obiectiuni fata de momentul determinarii de catre inspectia fiscala a depasirii plafonului de scutire de TVA "ca fiind stabilit pe baza facturilor emise si nu al incasarilor efective, avand in vedere ca evidenta contabila este tinuta in sistem real". Contestatarul precizeaza ca acest aspect afecteaza legalitatea concluziilor inspectiei fiscale si pe cale de consecinta, a actelor administrativ fiscale emise pe baza constatarilor eronate;

- inspectia fiscala a considerat in mod eronat si nelegal faptul ca C.I.A. "X" devenit platitor de TVA, incepand cu data de 01.07.2007, prin depasirea plafonului legal de scutire la data de 28.05.2007, intrucat nu se tine seama de specificul activitatii desfasurata de o persoana fizica autorizata, respectiv de modalitatea de impunere in sistem real si de modul de tinere a contabilitatii, in partida simpla;

- inspectorii fiscali au asimilat activitatea profesionala desfasurata de contribuabil cu activitatea comerciala desfasurata de societatile comerciale, cu consecinta calcularii cifrei de afaceri pe baza facturilor emise si nu pe baza incasarilor efective;

- in cazul persoanelor fizice care desfasoara activitati independente si care sunt impuse in sistem real si care tin contabilitatea in partida simpla, cifra de afaceri anuala este reprezentata de totalul incasarilor brute dintr-un an fiscal, invocand in sustinere art.48 si art.152 din Codul fiscal;

Ca atare, C.I.A. "X" considera ca a depasit plafonul legal de scutire in luna aprilie 2008, a devenit platitor de TVA incepand cu 18.06.2010, ceea ce implica o obligatie de plata in contul de TVA in suma de . lei pentru perioada iunie 2008-noiembrie 2009 si majorarilor de intarziere aferente in suma de . lei.

Pe cale de consecinta, contesta si dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr...

2. in legatura cu impozitul pe venit, se arata ca:

- suma de . lei, reprezentand incasare prin cont bancar in data de 04.02.2005 - nu apare in niciun extras de cont bancar. Conform extrasului de cont din data de 04.02.2005 emis de . Bank suma incasata este de . lei;

- suma de . lei, reprezentand incasare prin cont bancar in data de 09.06.2005 - nu constituie venit, intrucat este vorba de efectuarea unei plati anticipate pentru impozitul datorat restituita deoarece ordinul de plata catre Trezorerie a fost gresit intocmit;

- suma de . lei, reprezentand contravaloarea gentii pentru notebook si USB - nu pot fi considerate mijloace fixe, intrucat valoarea acestora este sub valoarea de . lei, conform H.G. nr.1553/2003 si acestea nu pot fi considerate parte integranta (componenta) a laptop-ului;

- nici contribuabilul si nici organul de control nu a luat in calcul cheltuielile cu spezele bancare. Situatiile acestor comisioane este:

Anul 2004 = .

Anul 2005 = .

Anul 2006 = .

Anul 2007 = .

Anul 2008 = .

Anul 2009 = .

TOTAL = .

Ca urmare, contestatarul sustine ca si decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. . este netemeinica si nelegala, motiv pentru care solicita anulara acesteia.

In sustinerea contestatiei, contestatarul anexeaza Raportul de expertiza contabila si fiscala extrajudiciara intocmit de expert contabil y si consultant fiscal z.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile contestatorului, reglementările legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

3.1. Referitor la decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .

Cauza supusa solutionarii este daca din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, operatiunile impozabile realizate de Cabinetul individual de avocat pentru care au fost emise facturi si neincasate, reprezinta operatiuni taxabile ce se au in vedere la stabilirea plafonului pentru inregistrarea in scopuri de TVA.

Perioada supusa inspectiei fiscale a fost 01.01.2005 - 31.03.2010.

Contribuabilul este inregistrat in scopuri de TVA din data de 01.07.2010.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. . organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector . au constatat ca Cabinetul individual de avocat "X", a depasit plafonul de scutire de 35.000 euro in data de **28.05.2007**, devenind platitor de TVA incepand cu data de **01.07.2007**.

In perioada 01.01.2007-28.05.2007, in desfasurarea activitatii contribuabilului, organele de inspectie au constatat depasirea plafonului de scutire de TVA prevazut de art.152 din Legea nr571/2003 in suma de . lei (echivalentul a 35.000 euro), si au identificat faptul ca au fost prestate servicii in valoare totala de . lei, astfel:

- servicii prestate pentru care contribuabilul emite facturi catre clienti, acestea urmand a fi incasate ulterior prin banca sau in numerar pe baza de chitanta in valoare totala de . lei;

- servicii prestate pentru care contribuabilul a emis catre clienti doar chitanta de incasare in valoare totala de . lei.

În conformitate cu art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, Cabinetul individual de avocat "X", avea obligația să se înregistreze ca platitoare de TVA începând cu data de 01.07.2007, obligație nerespectată până la depunerea declarației de înregistrare fiscală în acest scop sub nr...

Pentru perioada 01.07.2007-30.06.2010 organele fiscale au colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă prestațiilor de servicii de avocatură în suma de . lei, în conformitate cu art. 140 alin. (1) din Codul fiscal.

În baza constatarilor din raport a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. . prin care s-a stabilit în sarcina Cabinetului individual de avocat "X" o diferență suplimentară de TVA de plată în suma de . lei și majorări de întârziere aferente în suma de . lei, calculate până la data de 30.06.2010.

Prin contestația formulată Cabinetului individual de avocat "X" susține că depășirea plafonului de scutire TVA în cazul persoanelor care desfășoară activități independente și care țin contabilitatea în partidă simplă, se face pe baza încasărilor dintr-un an fiscal, astfel încât plafonul de scutire TVA este depășit la data de 07.04.2008 și nu la data de 28.05.2007 așa cum eronat a constatat organul de inspectie fiscală.

In drept, potrivit art.126, art.127, art.134, art. 152 și art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2007 și a Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal:

"**Art. 127** - (1) Este considerată **persoana impozabilă** orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natură celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, **activitățile economice cuprind** activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și **activitățile profesiilor libere** sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate".

Pct. 23 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal precizează că:

"**Sunt considerate venituri din profesii libere** veniturile obținute din **prestări de servicii cu caracter profesional, desfășurate** în mod individual sau în diverse forme de asociere, în domeniile științific, literar, artistic, educativ și altele, **de către:** medici, **avocați**, [...], precum și alte persoane fizice cu profesii reglementate desfășurate în mod independent, în condițiile legii".

"**Art.126** - (1) Din punct de vedere al taxei sunt **operațiuni impozabile** în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o **prestare de servicii**, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de **prestare a serviciilor** este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau **prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă**, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau **prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);"**

"**Art.134** - (1) **Faptul generator al taxei reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.**

(2) Taxa pe valoarea adaugata devine exigibila atunci când autoritatea fiscala devine îndreptatita, în baza legii, la un moment dat, sa solicite taxa pe valoarea adaugata de la platitorii taxei, chiar daca plata acesteia este stabilita prin lege la o alta data.

(3) **Faptul generator al taxei intervine si taxa devine exigibila, la data** livrării de bunuri sau la data **prestării de servicii**, cu exceptiile prevazute în prezentul titlu.

[...]

(5) **Exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata este anticipata faptului generator si intervine:**

a) **la data la care este emisa o factura fiscala, înainte livrării de bunuri sau a prestării de servicii;**

b) la data încasării avansului, în cazul în care se încaseaza avansuri înainte livrării de bunuri sau a prestării de servicii. Se excepteaza de la aceasta prevedere avansurile încasate pentru plata importurilor si a drepturilor vamale stabilite, potrivit legii, si orice avansuri încasate pentru operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata sau care nu sunt în sfera de aplicare a taxei. Prin avansuri se înțelege încasarea partiala sau integrala a contravalorii bunurilor sau serviciilor, înainte livrării, respectiv a prestării.”

"**Art. 152.** - (1) Persoana impozabila stabilita in Romania, a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara **plafonului de 35.000 euro**, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a României la data aderării si se rotunjesto la urmatoarea mie poate solicita scutirea de taxa, numita in continuare regim special de scutire, pentru operatiunile prevazute la art. 126 alin. (1), cu exceptia livrarilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(2) **Cifra de afaceri care serveste drept referinta pentru aplicarea alin. (1) este constituita din valoarea totala, exclusiv taxa, a livrarilor de bunuri si a prestarilor de servicii care ar fi taxabile daca nu ar fi desfasurate de o mica întreprindere, efectuate de persoana impozabila în cursul unui an calendaristic**, incluzând si operatiunile scutite cu drept de deducere si pe cele scutite fara drept de deducere prevazute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) si f), daca acestea nu sunt accesorii activitatii principale, cu exceptia urmatoarelor:

a) livrarile de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabila;

b) livrarile intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. B).

[...]

(6) **Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire in decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, conform art. 153, in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului.** Data atingerii sau depasirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei in care plafonul a fost atins sau depasit. **Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrării in scopuri de TVA, conform art. 153.** **Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153.**

(8) **Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire:**

a) **nu are dreptul la deducerea taxei aferente achizitiilor, in conditiile art. 145 si 146;**
[...]"

"**Art. 153.** - (1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere **trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA** la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza:

[...]

b) **daca in cursul unui an calendaristic atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau a depasit acest plafon.**

(10) Prin norme se stabilesc conditiile de aplicare a prevederilor prezentului articol".

Potrivit dispozitiilor legale sus invocate persoana impozabila care depaseste cifra de afaceri de 35.000 euro are obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA. Cifra de afaceri este constituita din valoarea totala a livrarilor de bunuri, respectiv a prestarilor de servicii.

Cu privire la procedura aplicabila la inregistrarea persoanelor impozabile in scopuri de TVA in situatia in care s-a depasit plafonul de scutire, prin Normele metodologice de aplicarea a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2007:

"**62.** (1) Persoanele care aplica regimul special de scutire, conform art. 152 din Codul fiscal, **au obligatia sa tina evidenta livrarilor de bunuri si a prestarilor de servicii** care ar fi taxabile daca nu ar fi realizate de o mica intreprindere, cu ajutorul jurnalului pentru vanzari, precum si evidenta bunurilor si serviciilor taxabile achizitionate, cu ajutorul jurnalului pentru cumparari.

(2) In sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, in cazul in care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat inregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, in termenul prevazut de lege, **organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:**

a) in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele fiscale competente inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale. Totodaa organele de control vor inregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;

b) in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, **organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data la care a fost inregistrata".**

"**66.** (1) In cazul in care o persoana este obligata sa solicite inregistrarea in conditiile art. 153 alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, **inregistrarea respectivei persoane se va considera valabila incepand cu:**

a) data comunicarii certificatului de inregistrare in cazurile prevazute la art. 153 alin. (1) lit. a) si, dupa caz, alin. (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal;

b) prima zi a lunii urmatoare celei in care persoana impozabila opteaza pentru aplicarea regimului normal de taxa in cazurile prevazute la art. 153 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal;

c) **prima zi a lunii urmatoare celei in care persoana impozabila solicita inregistrarea in cazurile prevazute la art. 153 alin. (1) lit. b)** si, dupa caz, la alin. (2) din Codul fiscal".

Rezulta ca persoanele impozabile au obligatia tinerii evidentei livrarilor de bunuri si prestarilor de servicii care ar fi taxabile daca nu ar fi realizate de o intreprindere mica. In situatia in care persoanele impozabile nu au solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea lor in scopuri de taxa, organele fiscale sunt indreptatite sa solicite plata la buget a taxei pe care aceste persoane ar fi datorat-o daca ar fi fost inregistrate normal in scopuri de taxa, cu respectarea conditiilor si obligatiilor specifice ale persoanelor inregistrate in scopuri de TVA.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca Cabinetul individual de avocat "X" a depasit plafonul de scutire de 35.000 euro in data de 28.05.2007 si, in conformitate cu art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, avea obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau a depasit acest plafon, in conformitate cu art. 153 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, respectiv pana in data de 01.07.2007. In situatia in care ar fi respectat aceasta obligatie, Cabinetul individual de avocat ar fi fost considerat inregistrat valabil in scopuri de TVA incepand cu data de 01.07.2007, conform art. 153 alin. (10) din Codul fiscal coroborat cu pct. 66 alin. (1) lit. c) din Normele metodologice.

Cum Cabinetul individual de avocat nu si-a respectat aceasta obligatie, organele de inspectie fiscala au dreptul, in temeiul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, sa procedeze la stabilirea taxei pe valoarea adaugata de plata incepand cu data de 01.07.2007, prin colectarea taxei aferente prestarilor de servicii constand activitatea de consultanta/asistenta juridica desfasurata de catre avocat, in conformitate cu prevederile art. 150 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"Art. 150. - (1) Urmatoarele persoane sunt obligate la plata taxei, daca aceasta este datorata in conformitate cu prevederile prezentului titlu:

a) **persoana impozabila care efectueaza** livrari de bunuri sau **prestari de servicii taxabile**, conform prevederilor prezentului titlu, cu exceptia cazurilor pentru care se aplica prevederile lit. b)-g)".

Potrivit pct.53 din Norma metodologica privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil in conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobata prin Ordinul M.F.P. nr. 1040/2004, referitor la calculul taxei pe valoarea adaugata, se precizeaza:

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

Astfel, potrivit Codului fiscal, cabinetul individual de avocat se incadreaza la **persoane impozabile** deoarece desfasoara **activitati economice**, conditie impusa si de Codul fiscal, titlul VI, punctul 18 din cadrul articolului 125¹: "*persoana impozabila are intelesul art. 127 alin. (1) si reprezinta persoana fizica, grupul de persoane, institutia publica, persoana juridica, precum si orice entitate capabila sa desfasoare o activitate economica*".

Avand in vedere prevederile legale mai sus citate rezulta ca sustinerea contestatoarei referitoare la faptul ca *inspectorii fiscali au asimilat activitatea profesionala desfasurata de contribuabil cu activitatea comerciala desfasurata de societatile comerciale, cu consecinta calcularii cifrei de afaceri pe baza facturilor emise si nu pe baza incasarilor efective*, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat:

- **veniturile obtinute din prestari de servicii cu caracter profesional desfasurate catre avocati sunt considerate venituri din profesii libere;**

- **activitatea de prestare a serviciilor intra in sfera de aplicare a TVA daca activitatea economica astfel desfasurata de catre o persoana se afla sub incidenta dispozitiilor art.127 alin.(2) din Codul fiscal. Printre activitățile expres prevăzute de legiuitor face parte si**

cea a profesiilor libere, categorie in care se include si activitatea de consultanta/asistenta juridica desfășurata de către un avocat.

Codul fiscal definește persoana impozabila ca fiind „*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*”. Astfel ca, avocatul este considerata persoana impozabila in sensul art. 127, alin.1., iar una din operatiunile cuprinse in sfera de aplicare a TVA este si prestarea de servicii cu caracter profesional desfasurate catre avocati.

Referitor la opinia contribuabilului privind momentul determinarii de catre inspectia fiscala a depasirii plafonului de scutire de TVA “ca fiind stabilit pe baza facturilor emise si nu al incasarilor efective, precizam ca:

Potrivit art.134 din Codul fiscal exigibilitatea taxei reprezinta data la care o persoana are obligatia de a plati taxa la bugetul statului. Aceasta data determina si momentul de la care se datoreaza majorari de intarziere pentru neplata taxei.

In ceea ce priveste faptul generator pentru prestari de servicii conform prevederilor art.134 din Codul fiscal “**faptul generator al taxei intervine si taxa devine exigibila, (...) la data prestarii de servicii**”, iar **exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata este anticipata faptului generator si intervine la data la care este emisa o factura fiscala, înainte prestarii de servicii,** in cazul de fata incepand cu data de **01.07.2007**, si nu la data incasarii facturii cum eronat sustine contestatara.

Ca urmare, invocarea prevederilor art.48 alin.(1) si (2) lit.a) Norma metodologica privind organizarea si conducerea evidentei contabile în partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil in conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobata prin Ordinul M.F.P. nr. 1040/2004, este eronata deoarece prevederea legala se refera la determinarea venitului din desfasurarea activitatii independente in vederea stabilirii impozitului pe venit si nu a taxei pe valoarea adaugata, iar facturile emise si neincasate nu se vor lua in calcul la determinarea impozitului pe venit nu si a taxei pe valoarea adaugata **care se stabileste în conformitate cu reglementarile fiscale specifice acesteia**, unde la determinarea cifrei de afaceri prevazute la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal se cuprinde valoarea totala a prestarilor de servicii care ar fi taxabile, respectiv inclusiv facturile emise si neincasate.

Concluzionand, Codul fiscal reglementeaza distinct impozitele si taxele datorate in baza acestuia. Astfel, in ceea ce priveste impozitul pe venit este reglementare expresa precum ca veniturile impozabile sunt veniturile incasate, dar in ceea ce priveste TVA reglementarile vizeaza toate persoanele impozabile indiferent de modul de desfasurare a activitatii, iar calculul TVA se face la livrari/prestari si nu la incasari. Asa cum rezulta din prvederile legale sus invocate cifra de afaceri ce serveste drept referinta la calculul plafonului, reprezinta totalitatea livrarilor, respectiv prestarilor de servicii in cazul cabinetului de avocatura, fara nicio legatura cu data la care acestea s-au incasat. De altfel, cifra de afaceri se calculeaza in acelasi fel atat pentru persoane juridice, cat si pentru persoane fizice si reprezinta valoarea totala a serviciilor prestate si a livrarilor de bunuri.

Tocmai in acest sens sunt si normele metodologice date in aplicarea Codului fiscal, precum ca persoana impozabila care aplica regimul de scutire are obligatia sa tina evidenta livrarilor de bunuri si a prestarilor de servicii, pentru a putea constata data la care depaseste plafonul de scutire de 35.000 euro.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca cifra de afaceri care serveste drept referinta pentru stabilirea plafonului de scutire TVA este constituita din valoarea serviciilor prestate pentru care contribuabilul a emis facturi catre clienti indiferent daca au fost sau nu incasate, precum si din

valoarea serviciilor incasate pe baza de chitanta, in valoare totala de . lei.

In consecinta, avand in vedere cele anterior retinute si faptul ca Cabinetul individual de avocat "X" nu aduce alte argumente de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala, contestatia formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. . este neintemeiata si urmeaza a fi respinsa ca atare pentru TVA contestata in suma de . lei si pentru majorari de intarziere aferente, potrivit principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, in suma de . lei.

3.2. Referitor la decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. . si la decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr...

Prin cauza supusa solutionarii, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii este investita sa se pronunte daca in raport cu prevederile legale, organul de impunere a stabilit corect in sarcina contribuabilului X diferentele de impozit anual de regularizat in plus sau in minus pentru anii 2004-2008, respectiv de nemodificare a bazei de impunere pentru anul 2009, in conditiile in care la emiterea deciziei contestate, organul fiscal nu a tinut seama de toate documentele aflate la dosarul cauzei.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. . organele fiscale au procedat la determinarea tuturor veniturilor si cheltuielilor deductibile in vederea stabilirii venitului impozabil aferent fiecarui an fiscal si a impozitului pe venit datorat de domnul X pentru perioada 01.01.2004-31.12.2009 .

In baza constatarilor din raport, a fost emisa decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. ., prin care s-au stabilit **contribuabilului X** urmatoarele obligatii in contul impozitului pe venit:

- pentru anul 2004: diferente de impozit pe venitul net anual in plus . lei;
- pentru anul 2005: diferente de impozit pe venitul net anual in plus . lei;
- pentru anul 2006: diferente de impozit pe venitul net anual in plus . lei;
- pentru anul 2007: diferente de impozit pe venitul net anual in minus . lei;
- pentru anul 2008: diferente de impozit pe venitul net anual in minus . lei.

Pentru **anul 2009** a fost emisa decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr...

Pentru **anul 2005** stabilirea diferentei de venit net in suma de . lei si a impozitului aferent in suma de . lei, a avut la baza majorarea venitului brut cu suma de . lei si diminuarea cheltuielilor deductibile cu suma de . lei.

Din totalul diferentei incasarilor in suma de . lei stabilite de catre organele de inspectie fiscala, (rezultata din compararea incasarilor in suma totala de . lei si a incasarilor declarate de contribuabil in suma de . lei), domnul X contesta **numai** reintregirea venitului brut cu suma de . lei, reprezentand incasare prin cont bancar in data de 04.02.2005 si cu suma de . lei, reprezentand incasare prin cont bancar in data de 09.06.2005, sume neinregistrate in registrul incasari plati si nedeclarate.

Din totalul cheltuielilor neadmise la deducere in suma de . lei constatate de organele de inspectie fiscala, domnul X contesta **numai** suma de . lei, reprezentand contravaloarea gentii pentru notebook si a USB.

De asemenea, contribuabilul solicita a fi considerate cheltuieli deductibile si comisioanele si spezele bancare.

In drept, potrivit dispozitiilor din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si a Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activitati independente, determinat pe baza contabilitatii în partida simpla

“**Art. 48.** - (1) Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta între venitul brut si cheltuielile aferente realizarii venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partida simpla, cu exceptia prevederilor art. 49 si 50.

(2) Venitul brut cuprinde:

a) **sumele încasate si echivalentul în lei al veniturilor în natura din desfasurarea activitatii;**

b) veniturile sub forma de dobânzi din creante comerciale sau din alte creante utilizate în legatura cu o activitate independenta;

(...)

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

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

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

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

(...)

(6) **Baza de calcul se determina ca diferenta dintre venitul brut si cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, cheltuielile de protocol si cotizatiile platite la asociatiile profesionale.**

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

[...]

i) **cheltuielile de achizitionare sau de fabricare a bunurilor si a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar;**

[...]

(8) Contribuabilii care obtin venituri din activitati independente sunt obligati sa organizeze si sa conduca contabilitate în partida simpla, cu respectarea reglementarilor în vigoare privind evidenta contabila, si sa completeze Registrul-jurnal de încasari si plati, Registrul-inventar si alte documente contabile prevazute de legislatia în materie.

(9) În Registrul-inventar se trec toate bunurile si drepturile aferente desfasurarii activitatii.”

Norme metodologice:

“**52. În venitul brut se includ toate veniturile în bani si în natura, cum sunt:** venituri din vânzarea de produse si de marfuri, **venituri din prestarea de servicii** si executarea de lucrari, venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii si orice alte venituri obtinute din exercitarea activitatii, precum si veniturile din dobânzile primite de la banci pentru disponibilitatile banesti aferente afacerii, din alte activitati adiacente si altele asemenea.

(...)

53. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezulta din evidentele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 49 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 și să fie justificate cu documente;
- c) să fie cuprinse în cheltuielile exercitiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

54. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

(...)

- cheltuielile de protocol ocazionate de acordarea unor cadouri, tratatii și mese partenerilor de afaceri, efectuate în scopul afacerii;(...)

- cheltuielile cu impozitele, taxele, altele decât impozitul pe venit; (...)

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

- cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentând chiria (rata de leasing) în cazul contractelor de leasing operational, respectiv cheltuielile cu amortizarea și dobânzile pentru contractele de leasing financiar, stabilite în conformitate cu prevederile privind operațiunile de leasing și societățile de leasing;(...).”

Având în vedere dispozițiile legale sus-citate rezulta ca, pe de-o parte, în venitul brut sunt incluse sumele încasate din desfășurarea activității, inclusiv din dobanzi bancare pentru disponibilitățile banesti aferente afacerii, iar pe de alta parte, faptul ca sunt deductibile cheltuielile efectuate de un contribuabil, numai în măsura în care ele sunt efectuate în scopul obținerii de venituri și nu se încadrează în categoria cheltuielilor nedeductibile stabilite prin lege.

Se reține ca, potrivit art. 213 alin. (4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, "*Contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei*", iar în susținerea contestației, contribuabilul a prezentat, în copie, raportul de expertiză contabilă și fiscală la care a anexat copii ale extraselor de cont necertificate, precum și situația centralizatoare a încasărilor în perioada 2004-2009.

În speta sunt incidente prevederile art.56, art.64, art.65, art.94, art.105 și art.109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată și ale Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004, care precizează:

Codul de procedura fiscală:

"Art. 56 - (1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri și orice alte înscrisuri."

"Art.64 - Documentele justificative și evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere."

"Art. 65 - (1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal".

"Art.94 - (1) *Inspectia fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a*

bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei** sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, **in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse (...).**

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atributiilor prevazute la alin. (2) organul de inspectie fiscala va proceda la:

b) *verificarea concordantei dintre datele din declaratiile fiscale cu cele din evidenta contabila a contribuabilului;*

(...)

e) ***stabilirea corecta a bazei de impunere, a diferentelor datorate în plus sau în minus, dupa caz, fata de creanta fiscala declarata si/sau stabilita, dupa caz, la momentul începerii inspectiei fiscale.***

“Art.105 - (1) *Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.(...).*

(8) *La finalizarea inspectiei fiscale, contribuabilul este obligat sa dea o declaratie scrisa, pe propria raspundere, din care sa rezulte ca au fost puse la dispozitie toate documentele si informatiile solicitate pentru inspectia fiscala. În declaratie se va mentiona si faptul ca au fost restituite toate documentele solicitate si puse la dispozitie de contribuabil.*

“Art. 109 - Raportul privind rezultatul inspectiei fiscale

(1) *Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatarile inspectiei din punct de vedere faptic si legal.*

(2) *La finalizarea inspectiei fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferente în plus sau în minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul începerii inspectiei fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.”*

Norme metodologice:

“102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.”

Prin urmare, inspectia fiscala are obligatia verificarii realitatii declaratiilor fiscale ale contribuabililor, a documentelor inscrise in evidenta primara si care au stat la baza intocmirii declaratiilor fiscale, a examinarii tuturor documentelor justificative si a evidentelor financiar-contabile si fiscale si a tuturor raporturilor juridice relevante pentru impunere, care constituie probe pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege, iar contribuabilii sa **depuna documente si evidente care sa justifice si sa probeze actele si faptele rezultate din activitatea sa in vederea stabilirii corecte a bazei de impunere.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta ca:

1. In ceea ce priveste majorarea veniturii brut aferent anului 2005 cu suma de . lei,

se retine ca:

- organul de inspectie fiscala a majorat venitul brut cu suma de . lei, considerand ca reprezinta suma incasata din desfasurarea activitatii in data de 04.02.2005, nefiind inregistrata in registrul jurnal de incasari si plati si nedelcarata;
- contestatarul sustine ca suma de . lei nu apare in niciun extras de cont bancar, iar conform extrasului de cont din data de 04.02.2005 emis de . Bank suma incasata este de . lei;
- prin referatul cauzei organul de inspectie fiscala precizeaza ca in mod eronat au mentionat data de 04.02.2005, in realitate incasarea de . ron fiind in data de 27.01.2005.

Fata de cele prezentate, Serviciul solutionare contestatii nu se poate pronunta cu privire la incasarea sumei de . lei, intrucat la dosarul cauzei nu exista extrasul de cont din care sa rezulte ca aceasta suma a fost incasata in data de 04.02.2005, iar in referatul cauzei nr., organele de inspectie fiscala precizeaza ca in mod eronat au mentionat suma de . lei ca fiind incasata in data de 04.02.2005, in loc de data de 27.01.2005, conform copiei extrasului de cont anexat la dosarul cauzei la pagina 7.

2. In ceea ce priveste majorarea veniturii brut aferent anului 2005 cu suma de . lei,

se retine ca:

- organul de inspectie fiscala a majorat venitul brut cu suma de . lei, considerand ca reprezinta suma incasata din desfasurarea activitatii in data de 09.06.2005, nefiind inregistrata in registrul jurnal de incasari si plati si nedelcarata;
- contestatarul sustine ca suma de . lei nu constituie venit, desi se afla evidentiata in extrasul de cont din 05.07.2005, nu reprezinta venit, intrucat motivatia din extras este urmatoarea: "*ordin plata Trezorerie...contul IBAN nu corespunde cu Trezoreria statului*" rezultand astfel ca, s-a gresit contul IBAN al trezoreriei si suma a fost respinsa la plata, aceasta reintrand in contul CIA X. Este vorba de efectuarea unei plati anticipate pentru impozitul pe venit datorat, restituita deoarece ordinul de plata catre Trezorerie a fost gresit intocmit;
- prin referatul cauzei organul de inspectie fiscala precizeaza ca in mod eronat au mentionat data de 09.06.2005, in realitate incasarea de . ron fiind in data de 28.04.2005.

Fata de cele prezentate, precum si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si a raportului de expertiza anexat in sustinere de contribuabil, rezulta ca Serviciul solutionare contestatii nu se poate pronunta cu privire la corectitudinea intregirii veniturii brut cu suma de . lei, intrucat exista o serie de neconcordante cu privire la data incasarii acesteia.

Astfel, prin raportul de inspectie fiscala organul de inspectie fiscala considera ca suma a fost incasata la data de **09.06.2005**, in referatul cauzei precizeaza ca in mod eronat au mentionat data de 09.06.2005, in realitate fiind in data de **28.04.2005**, iar din analiza extraselor de cont anexate la dosarul cauzei rezulta ca suma de . lei se afla evidentiata in extrasul din data de **05.07.2005**, dar nu reprezinta venit. Conform extrasului de cont emis de . (fila 63), suma de . lei reprezinta incasare prin cont bancar in data de 05.07.2005, virata de Trezoreria Statului Roman intrucat ca nu corespunde contul IBAN, rezultand astfel ca aceasta suma a reintrat in contul CIA X pe motiv ca s-a gresit contul IBAN al trezoreriei si suma a fost respinsa la plata.

3. In ceea ce priveste acordarea deductibilitatii pentru cheltuielile cu spezele bancare in suma totala de . lei pentru anii 2004-2009, se retine ca:

In fapt, in perioada 2004-2009 contribuabilul nu a evidentiat in contabilitate cheltuielile privind comisioanele bancare percepute cu ocazia incasarii sumelor, iar prin raportul de inspectie fiscala nr. organele de inspectie fiscala nu au reconstituit aceste cheltuieli.

De mentionat este si faptul ca in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala ., AFP Sector . nu a analizat cheltuielile cu spezele bancare.

In drept, conform art.48 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

- a) **sa fie efectuate în cadrul activitatilor desfasurate în scopul realizarii venitului, justificate prin documente;**
- b) **sa fie cuprinse în cheltuielile exercitiului financiar al anului în cursul caruia au fost platite;**
- c) sa respecte regulile privind amortizarea, prevazute în titlul II, dupa caz;”

Prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organul de inspectie fiscala propune reanalizarea impozitului pe venit pe perioada 2004-2009, deoarece din analiza documentelor prezentate in sustinerea contestatiei au rezultat cheltuieli privind comisioanele bancare, in suma totala de . lei, astfel:

anul 2004 = . lei;
anul 2005 = . lei;
anul 2006 = . lei;
anul 2007 = . lei;
anul 2008 = . lei;
anul 2009 = . lei.

Avand in vedere cele mai sus mentionate, se retine ca organul de inspectie fiscala a procedat la stabilirea deductibilitatii cheltuielilor in cauza fara a avea in vedere toate documentele prezentate de contribuabil, neputand conduce la adoptarea unei solutii corecte din punct de vedere legal.

Astfel, se constata ca Administratia Finantelor Publice Sector . nu a examinat toate starile de fapt si toate raporturile juridice relevante pentru impunere si nu a respectat dispozitiile pct. 102.1 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004 si nici ale art. 7 alin. (2) si (3) "Rolul activ" din Codul de procedura fiscala, republicat.

Avand in vedere cele mai sus precizate, precum si faptul ca in referatul nr. . organele de inspectie fiscala mentioneaza faptul ca decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. . este eronata, urmeaza a se aplica dispozitiile art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, respectiv desfiintarea decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. .:

“Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.”

Totodata, organul fiscal va proceda la reanalizarea si celorlalte documente existente la dosarul cauzei care nu au fost avute in vedere la emiterea deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara

activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. ., conform prevederilor legale.

Avand in vedere ca prin aceasta solutie se modifica cuantumul venitului net aferent anului 2009, stabilit de organele de inspectie fiscala prin decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr., in temeiul art. 216 pct.(3) din Codul de procedura fiscala se va desfiinta si **decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr..**

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 12.6-12.8 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 care prevad urmatoarele:

*"12.6. In situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, in considerentele deciziei **se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.***

12.7. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii".

3.3. Referitor la dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.-M.B. se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nu se refera la stabilirea de obligatii fiscale de plata si majorari de intarziere ale acestora, ci la masuri de indeplinit de catre cabinetul individual de avocat, neavand caracterul unei decizii de impunere ce intra in competenta Serviciului solutionare contestatii.

In fapt, prin dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr., organele de inspectie fiscala au dispus urmatoarele masuri: C.I.A. "X" poate sa-si exercite dreptul de deducere TVA pentru perioada 01.07.2007-31.12.2008.

Prin contestatia formulata, contestatarul solicita si anulara dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..

In drept, in conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) si art. 209 alin. (1) 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."

"Art. 209. - (1) Contestatiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situatiei emise în conformitate cu legislatia în materie vamala, a masurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispozitie de masuri, se solutioneaza de catre:

a) structura specializata de solutionare a contestatiilor din cadrul directiilor generale ale finantelor publice judetene sau a municipiului Bucuresti, dupa caz, în a caror raza teritoriala își

au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorii vamale, accesorii ale acestora, precum si masura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de pâna la 3 milioane lei;[...]"

De asemenea, OMFP nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18 prevede:

"1. Formularul "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" reprezinta *actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala* in aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a indeplini masurile stabilite. **Nu va cuprinde masuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului general consolidat al statului**".

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 5.2 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 , care stabileste:

"Alte acte administrative fiscale pot fi: dispozitia de masuri, decizia privind stabilirea raspunderii reglementata de art. 28 din Codul de procedura fiscala, republicat, notele de compensare, instiintari de plata, procesul-verbal privind calculul dobanzilor cuvenite contribuabilului etc. "

Intrucat masurile dispuse in sarcina C.I.A. "X" nu vizeaza stabilirea de obligatii fiscale de plata la bugetul general consolidat, se retine ca solutionarea contestatiei, pentru acest capat de cerere, intra in competenta organelor fiscale emitente, potrivit art. 209 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

"(2) Contestatiile formulate impotriva unor alte acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente".

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, contestatia va fi transmisa, spre competenta solutionare, Administratiei Finantelor Publice Sector . - Activitatea de Inspectie Fiscala, in calitate de organ fiscal emitent al dispozitiei de masuri.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art.48, art.126, art.127, art.134, art.150, art. 152 si art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.53 din Norma metodologica privind organizarea si conducerea evidentei contabile în partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobata prin Ordinul M.F.P. nr. 1040/2004, referitor la calculul taxei pe valoarea adaugata, pct.52, pct.53, pct.54, pct.62, pct.66 din Normele metodologice de aplicarea a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 7 alin. (2) si (3), art. 56, art.64, art.65, art.94, art.105, art.109, art.205, art. 209 alin. (2), art.213 (4), art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct. 102.1 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, pct. 5.2, pct. 12.6-12.8 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, OMFP nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala"

DECIDE

1. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Cabinetului individual de avocat "X" impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de

inspectia fiscala nr. ., emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector . pentru TVA in suma de . lei si majorari de intarziere in suma de . lei.

2. Desfiinteaza decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.. emisa de AFP sector . urmand ca AFP sector . sa procedeze la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilului, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile acesteia, precum si de cele retinute prin prezenta.

3. Desfiinteaza decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.. emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector ., urmand ca AFP sector . sa procedeze la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilului, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile acesteia, precum si de cele retinute prin prezenta.

4. Transmite Administratiei Finantelor Publice Sector . - Activitatea de Inspectie Fiscala contestatia formulata de Cabinetului individual de avocat "X" impotriva dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr...

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Curtea de Apel Bucuresti.