

**DECIZIA nr. 277/2009**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
domnul **X**,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Serviciul inspectie fiscala persoane fizice din cadrul AFP Sector 5, cu adresele nr. x si nr. x, inregistrate la DGFP-MB sub nr. x si nr. x, asupra contestatiei formulata de domnul **X**, in nume propriu, cu domiciliul in x si in calitate de reprezentant legal al **CIA "X"**.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 5 sub nr. x, completata prin adresele inregistrate la AFP Sector 5 sub nr. x si la DGFP-MB sub nr. x, il constituie urmatoarele acte administrativ-fiscale emise de organele de inspectie din cadrul AFP Sector 5:

- Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. x/20.07.2009 referitoare la impozitul pe veniturile obtinute din desfasurarea activitatii de avocat datorat pentru anii 2005 - 2007;

- Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de inspectia fiscala nr. x/20.07.2009, prin care s-au stabilit in sarcina domnului **X**, obligatii de plata pentru perioada 2003 - 2006 in suma totala de x lei, din care contribuabilul contesta suma de x lei, reprezentand diferente de impozit pe venit aferente anilor 2003 si 2004 in suma de **x lei** si majorari de intarziere aferente in suma de **x lei**;

- Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/20.07.2009, prin care s-au stabilit in sarcina **CIA "X"**, taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei.

Deciziile de impunere contestate, comunicate in data de **27.07.2009**, au fost emise in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul aceleiasi institutii.

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 domnul **X**.

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

I. In sustinerea contestatiei, contribuabilul a prezentat urmatoarele argumente:

In perioada 1998 - 2007 a desfasurat activitatea de avocat, iar in perioada 2002 - 2006 a desfasurat si activitatea de practician in insolventa.

*Referitor la decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. x/20.07.2009:*

Organul fiscal a mentionat eronat domiciliul fiscal al cabinetului de avocat ca fiind x, in loc de x.

Decizia se refera doar la anii 2005, 2006 si 2007, desi inspectia fiscala nu a stabilit diferente la activitatea de avocatura nici pentru anii 2003 si 2004.

*Referitor la Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de inspectia fiscala nr. x/20.07.2009:*

Sumele stabilite suplimentar cu titlu de impozit pe venit si majorari de intarziere se refera la activitatea cabinetului de practician in reorganizare si lichidare X, si nu la activitatea cabinetului de avocat.

Locul desfasurarii activitatii este mentionat gresit, adresa corecta fiind x.

Decizia nu contine mentiuni privind audierea contribuabilului, care nici nu a avut loc, incalcandu-se astfel, dispozitiile art. 9, art. 43 lit. j si art. 107 din Codul de procedura fiscala, republicat.

Temeiurile de drept invocate sunt fie incomplete, fie inaplicabile. Pentru anul 2003 nu este precizata litera incalcata de la art. 10 alin. 1 din HG nr. 54/2003, iar, pentru anul 2004, pct. 38 din HG nr. 44/2004 nu este aplicabil in cazul in speta, intrucat se refera la nedeductibilitatea cheltuielilor cu impozitul pe profit.

Adresa practicienilor in reorganizare si lichidare inscrisi in tabloul Uniunii este la adresa de domiciliu a acestora mentionata in Monitorul oficial si nu adresa la care erau autorizati sa functioneze. Conform prevederilor OG nr. 99/1999, promovarea examenului de admitere ca membru al Uniunii, acorda dreptul de a fi inscris pe tabelul membrilor persoanelor fizice autorizate, cu adresa de domiciliu, aceasta neinsemnand ca nu se putea inchiria un sediu pentru desfasurarea activitatii profesionale.

In cazul sau, inchirierea s-a facut in conditii legale, contractul fiind inregistrat la AFP Sector 4. De altfel, a fost efectuata si plata taxelor aferente.

Pentru perioada 2003 - 2007, nu a mai inchiriat alt spatiu profesional nici pentru activitatea de avocat, nici pentru cealalta activitate. In cursul anilor 2003 si 2004, activitatea s-a desfasurat la adresa sediului profesional din x.

Cheltuielile cu intretinerea si chiria spatiului trebuiau considerate integral deductibile, intrucat sunt aferente veniturilor.

*Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/20.07.2009:*

Denumirea contribuabilului este mentionata ca fiind CIA X, cand, in realitate, platitorul de taxa pe valoarea adaugata este cabinetul de practician in reorganizare si lichidare.

Domiciliul fiscal este indicat gresit, cel corect fiind x, iar CIF-ul este si acesta eronat trecut ca fiind cel al cabinetului de avocat.

Temeiul de drept este invocat partial gresit, HG nr. 734/2005 referindu-se la cu totul alte aspecte decat cele care au facut obiectul inspectiei fiscale.

Baza impozabila stabilita suplimentar este in suma de 411.153 lei si cuprinde si contravaloarea partiala a garsonierei instrainata de cabinetul de avocat, in suma de x lei. In conformitate cu prevederile art. 143 alin. 2 lit. f din Codul fiscal,

sumele obtinute din livrarea de cladiri sau parti din acestea , nu trebuie incluse in baza de impozitare a TVA.

Decizia nu contine mentiuni privind audierea contribuabilului, care nici nu a avut loc, incalcanandu-se astfel, dispozitiile art. 9, art. 43 lit. j si art. 107 din Codul de procedura fiscala, republicat.

In mod eronat, organele de inspectie fiscala au cumulat veniturile din cele doua activitati desfasurate, cata vreme cele doua activitati au fost desfasurate in doua forme de organizare distincte, cu doua evidente contabile distincte si pentru care exista doua autorizatii diferite.

Legislatia fiscala din acea perioada face referire la stabilirea obligatiilor fiscale pe surse de venit.

In mod corect contribuabilul s-a considerat platitor de TVA la data cand activitatea cabinetului de avocat a inregistrat onorarii facturate mai mari de 200.000 lei. Activitatea cabinetului de insolventa nu putea genera obligatia calcularii, incasarii si platii TVA, pentru ca nu a inregistrat onorarii superioare plafonului stabilit prin lege.

Art. 127 din Codul fiscal nu contine precizari referitoare la cumulara celor doua activitati. Aceasta interpretare constituie o adaugare la lege si a aparut dupa data de 01.01.2007, dupa aparitia Legii nr. 343/2006 si s-a introdus prin art. 125<sup>1</sup>, motiv pentru care aceste dispozitii nu pot fi aplicate retroactiv (art. 15 alin. 2 din Constitutie).

Prin urmare, raportul de inspectie fiscala, decizia de impunere si punctul de vedere al MFP incalca vointa legiuitorului si adauga la lege.

Controlul nu s-a efectuat prin sondaj, asa cum s-a mentionat in raportul de inspectie fiscala, ci riguros si in amanunt.

Nu s-a realizat analiza finala conform prevederilor art. 107 din Codul de procedura fiscala.

De asemenea, organul de inspectie fiscala a calculat gresit TVA aferenta facturilor emise in trim. IV al anului 2005, in suma de x lei, care s-a considerat ca fiind neachitata.

Inainte de a deveni platitor de TVA, contribuabilul a efectuat in data de 25.01.2006, plata sumei de x lei, pe care a considerat-o la vremea respectiva TVA colectata pentru facturile nr. x si nr. x. Plata a fost efectuata la AFP Sector 3, in contul "TVA incasata pentru operatiuni interne".

Prin urmare, in mod eronat, organul fiscal il obliga la plata unei obligatii fiscale deja achitate, aceasta situatie conducand la imbogatirea fara just temei a bugetului de stat.

De altfel, organul fiscal a incalcat normele legale privind stingerea creantelor fiscale prin plata, compensare si restituire.

In concluzie, contribuabilul solicita rectificarea/completarea deciziei nr. x/2009, anulara partiala a deciziei de impunere nr. x/2009, anulara in totalitate a deciziei de impunere nr. x/2009, anulara partiala a raportului de inspectie fiscala nr. x/20.07.2009 si compensarea sumei de x lei cu o parte din taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in sarcina sa, in suma de x lei.

**II.** In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 5 a emis:

- Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. x/20.07.2009 referitoare la impozitul pe veniturile obtinute din desfasurarea activitatii de avocat datorat pentru anii 2005 - 2007;

- Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de inspectia fiscala nr. x/20.07.2009, prin care s-au stabilit obligatii de plata pentru perioada 2003 - 2006 in suma totala de x lei, din care contribuabilul contesta suma de x lei, reprezentand diferente de impozit pe venit aferente anilor 2003 si 2004 in suma de **x lei** si majorari de intarziere aferente in suma de **x lei**;

- Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/20.07.2009, prin care s-au stabilit taxa pe valoarea adaugata in suma de **x lei** si majorari de intarziere aferente in suma de **x lei**.

III. Fata de constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile contribuabilului, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata 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. x/20.07.2009, prin care s-au stabilit taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei:**

Perioada supusa inspectiei fiscale in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata este 01.01.2004 - 31.03.2009.

***Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect, in sarcina CIA "X", taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/20.07.2009, in conditiile in care, pe de-o parte, la stabilirea cifrei de afaceri care serveste drept referinta pentru aplicarea regimului special de scutire se iau in considerare veniturile realizate cumulat din cele doua activitati desfasurate de persoana fizica autorizata, iar, pe de alta parte, in anul 2004, nu exista nicio scutire de TVA pentru vanzarile de imobile, orice tranzactie de acest fel fiind taxabila.***

**In fapt**, potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x, la determinarea cifrei de afaceri care serveste drept referinta pentru aplicarea regimului special de scutire s-au luat in considerare veniturile realizate cumulat de catre contribuabil in cursul anului 2004, din cele doua activitati desfasurate de persoana fizica autorizata, respectiv cea de avocat si cea de lichidator judiciar.

De asemenea, AFP Sector 5 a inclus in baza de impozitare a TVA si suma de x lei, incasata in data de 24.02.2004 de CIA X din vanzarea unui imobil (garsoniera) proprietatea cabinetului.

Intrucat contribuabilul a devenit platitor de TVA incepand cu data de 01.02.2006, iar operatiunile realizate in cursul anului 2004 au depasit plafonul legal de scutire, organele de inspectie fiscala au emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/20.07.2009, prin care au stabilit suplimentar in sarcina Cabinetului avocat "X", taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei.

**In drept**, potrivit art. 127 alin. 1 si 2, art. 128 alin. 1 si 2, art. 143, art. 144, art. 152 alin. 1, 3 si 6 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 56 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004, in vigoare in cursul anului 2004:

Codul fiscal:

"**Art. 126** - (4) Operatiunile impozabile pot fi:

a) operatiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;

b) operatiuni scutite cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa pe valoarea adăugată, dar este permisă deducerea taxei pe valoarea adăugată datorate sau plătite pentru bunurile sau serviciile achizitionate. În prezentul titlu, aceste operatiuni sunt prevăzute la art. 143 si art. 144;

c) operatiuni scutite fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa pe valoarea adăugată si nu este permisă deducerea taxei pe valoarea adăugată datorate sau plătite pentru bunurile sau serviciile achizitionate. În prezentul titlu, aceste operatiuni sunt prevăzute la art. 141;

d) operatiuni de import scutite de taxa pe valoarea adăugată, prevăzute la art. 142, pentru care nu se datorează taxa pe valoarea adăugată în vamă."

"**Art. 127.** - (1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă si indiferent de loc, activități economice de natura 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 si activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate."

"**Art. 128.** - (1) Prin livrare de bunuri se înțelege **orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care actionează în numele acestuia.**

(2) În înțelesul prezentului titlu, prin bunuri se înțelege **bunurile corporale mobile si imobile**, prin natura lor sau prin destinatie."

"**Art. 143** - "Scutiri pentru exporturi sau alte operatiuni similare si pentru transportul international " (...)"

"**Art. 144** - "Scutiri speciale legate de traficul international de bunuri" (...)"

"**Art. 152.** - (1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, **este inferioară plafonului de 2 miliarde lei**, denumit în continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată.

(...) (3) Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, **sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal**, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii. Pentru persoanele nou-înfiintate, anul fiscal reprezintă perioada din anul

calendaristic, reprezentată prin luni calendaristice scurse de la data înregistrării până la finele anului. Fracțiunile de lună vor fi considerate o lună calendaristică întreagă. Persoanele care se află în regim special de scutire trebuie să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii, care intră sub incidența prezentului articol, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări. Data depășirii plafonului este considerată sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc depășirea de plafon. Până la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal se va aplica regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată. În situația în care se constată că persoana în cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă, conform procedurii prevăzute prin norme.

**(6) Cifra de afaceri care serveste drept referință la aplicarea alin. (1) este constituită din suma, fără taxa pe valoarea adăugată, a livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii taxabile, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere, potrivit art. 143 și 144.**

Norme metodologice:

"56. (1) Regimul special de scutire prevede o scutire de taxă pe valoarea adăugată care **operează asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate sunt taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau operațiuni care nu sunt în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.**

(...) (3) În cazul persoanelor ale căror operațiuni au fost scutite fără drept de deducere prin lege și ulterior devin taxabile și/sau scutite cu drept de deducere în același an fiscal, la calculul plafonului de scutire vor fi luate numai operațiunile efectuate de la data la care prin lege operațiunile sunt taxabile și/sau scutite cu drept de deducere. În aplicarea acestui punct operațiunile scutite fără drept de deducere sunt cele prevăzute de lege, exclusiv cele realizate în regimul special de scutire.

(4) În cazul persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, conform prevederilor art. 152 alin. (3) din Codul fiscal, organele fiscale vor proceda astfel:

(...) b) în situația în care abaterea de la prevederile legale se constată ulterior înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată a persoanei impozabile, **organele fiscale vor solicita plata la buget a taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi avut obligația să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data la care înregistrarea a devenit efectivă."**

În speta sunt aplicabile și dispozițiile art. 69 alin. 1 lit. c din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată în anul 2004:

**"Art. 69 - (1) Orice persoană impozabilă care realizează operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată la organul**



fiscal competent din subordinea Agentiei Nationale de Administrare Fiscală în următoarele situatii:

(...) c) **după înfiintare, în mod obligatoriu, dacă depășeste plafonul de scutire** prevăzut de dispozitiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adăugată, în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a depășit acest plafon. (...)"

Avand in vedere prevederile legale mai sus invocate, rezulta ca, referitor la anul 2004, sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata, **persoanele impozabile** a caror cifra de afaceri anuala este inferioara plafonului de 200.000 lei. De asemenea, cifra de afaceri care serveste drept referinta pentru aplicarea regimului special de scutire este constituita din suma fara taxa pe valoarea adaugata a livrarilor de bunuri si prestarilor de servicii taxabile, incluzand si operatiunile scutite cu drept de deducere, potrivit art. 143 si art. 144 din Codul fiscal.

De asemenea, **persoana impozabila**, conform dispozitiilor art. 127 alin. (1) din acelasi act normativ, este definita ca fiind orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, **activitati economice** oricare ar fi fost scopul sau rezultatul acelei activitati si care cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole si **activitățile profesiilor libere** sau asimilate acestora.

Totodata, astfel cum in mod expres stipuleaza pct. 56 alin. 1 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, regimul special de scutire prevede o scutire de taxă pe valoarea adăugată care **operează asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operatiunile desfășurate sunt taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau operatiuni care nu sunt în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.**

In concluzie, cand o persoana desfasoara mai multe activitati economice, prin activitatea economica se intelege toate activitatile economice desfasurate de aceasta.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

Prin Decizia nr. x/29.06.2000 a Baroului Bucuresti, i s-a aprobat domnului X exercitarea profesiei de avocat in cadrul CIA "X", iar prin Decizia nr. x/20.12.2001 a Baroului Bucuresti, i s-a aprobat inscrierea in Tabloul avocailor definitiv, incepand cu data de 15.12.2001.

De asemenea, domnul avocat X isi desfasoara activitatea de lichidator in baza legitimatiei nr. x/21.12.2001 emisa de Tribunalul Bucuresti.

Contribuabilul s-a inregistrat ca platitor de TVA, urmare depasirii plafonului legal de scutire numai din activitatea de avocatura, conform certificatului de inregistrare fiscala devenind platitor de TVA incepand cu data de 01.02.2006. Insa asa, cum s-a mentionat anterior, contribuabilul a desfasurat in perioada 21.12.2001 - 31.12.2006 si activitatea de lichidator judiciar.

Prin urmare, "întreaga activitate a contribuabilului", in sensul dispozitiilor pct. 56 alin. 1 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, este constituita din ambele activitati desfasurate de

acesta (activitatea de avocatura si activitatea de lichidator judiciar) si nu pot fi tratate din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata separat, ci numai cumulat, contrar sustinerilor contribuabilului care, in mod eronat, retine ca aceasta interpretare adauga la lege.

Asa cum se constata, existau prevederi exprese in vigoare si in cursul anului 2004 (*pct. 56 alin. 1 din Normele metodologice de aplicare a art. 152 din Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, si nu art. 127 din Codul fiscal, cum mentioneaza eronat contestatarul*), nu numai dupa data de 01.01.2007, care defineau notiunea de "activitate a contribuabilului pentru care se prevede o scutire de taxã pe valoarea adãugată", aceasta referindu-se la "intreaga activitate" desfasurata ca persoana fizica autorizata.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei motivatiile contribuabilului referitoare la faptul ca pentru acele doua activitati desfasurate detine doua autorizatii diferite si ca au fost conduse doua evidente contabile distincte intrucat, potrivit dispozitiilor OMFP nr. 1040/2004 privind organizarea si conducerea evidentei contabile în partidã simplã de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

**"38. (...) Pentru fiecare tip de activitate desfășurată se va întocmi Fisa pentru operatiuni diverse (cod 14-6-22/b) în care se vor înregistra toate documentele în ordine cronologică. (...)"**

**"40. Totalurile lunare din Fisa pentru operatiuni diverse se vor înregistra în Jurnalul privind operatiuni diverse (cod 14-6-17/c), grupate pe feluri de activități. Totalul veniturilor din Jurnalul privind operatiuni diverse reprezintă venitul contribuabilului."**

Astfel, se constata ca, in mod eronat contestatarul subliniaza ca a condus doua evidente contabile distincte, cata vreme legiuitorul a stipulat expres ca, inclusiv din punct de vedere al conducerii evidentei contabile, acesta avea obligatia cumulării veniturilor din cele doua activitati in Jurnalul privind operatiunile diverse.

Faptul ca, incepand cu 01.01.2005, venitul net anual impozabil, respectiv impozitul pe venit se stabilesc pe fiecare sursã din categoriile de venituri din activitati independente obtinute de contribuabil, nu prezinta relevanta, intrucat stabilirea cifrei de afaceri care serveste drept referinta pentru aplicarea regimului special de scutire, modul de inregistrare si de deducere a TVA sunt aspecte expres prevazute de reglementarile ce vizeaza taxa pe valoarea adaugata, fara a interfera cu cele care vizeaza impozitul pe venit.

Totodata, trebuie subliniat si faptul ca, in ceea ce priveste modalitatea de determinare a cifrei de afaceri care serveste drept referinta pentru aplicarea regimului special de scutire de TVA, in cazul domnului X care desfasoara mai multe activitati independente autorizate (avocatura si practician in lichidare si reorganizare), Directia de legislatie in domeniul TVA din cadrul MFP a facut urmatoare precizari, prin adresa nr. x, anexata in copie la dosarul cauzei:

**"La stabilirea cifrei de afaceri care serveste drept referinta pentru aplicarea regimului special de scutire se iau in considerare veniturile realizate cumulat din cele doua activitati desfasurate de catre persoana fizica autorizata."**



De asemenea, contribuabilul, in mod eronat precizeaza ca punctul de vedere al MFP incalca vointa legiuitorului, intrucat, pe de-o parte, asa cum am aratat mai sus, exista prevederi legale exprese si pentru anul 2004 referitoare la scutirea de taxă pe valoarea adăugată care operează asupra întregii activități a persoanei impozabile, iar, pe de alta parte, punctele de vedere al directiilor de specialitate din MFP/ANAF vin sa lamureasca aspecte privind legislatia fiscala deja existenta, si nu sa adauge la lege.

Fata de cele mai sus prezentate, se retine ca in mod incorect contribuabilul s-a considerat platitor de TVA "de la data cand activitatea cabinetului de avocata inregistrat onorarii facturate mai mari de 200.000 lei", neavand in vedere si activitatea cabinetului de insolventa.

In ceea ce priveste invocarea de catre contestatar a faptului ca organele de inspectie fiscala nu trebuiau sa includa in baza de impozabila a taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, suma de x lei incasata urmare vanzarii unei garsoniere din patrimoniul cabinetului de avocatura, avand in vedere urmatoarele considerente:

- prevederile legale invocate, respectiv art. 143 alin. 2 lit f) **nu exista in varianta in vigoare in cursul anului 2004 a Codului fiscal**, alin. 2 al aceluia articol, care se refera la aspecte care nu fac obiectul cauzei supusa solutionarii, respectiv la "scutiri pentru exporturi sau alte operatiuni similare si pentru transportul international" neavand nicio litera;

- pana la data de 01.01.2007, data aderarii Romaniei la UE, nu exista nicio scutire de taxa pe valoarea adugata pentru vanzarile de cladiri (imobile) prevazuta de reglementarile legale, **orice tranzactie de aceasta natura fiind taxabila**;

- trebuie subliniat faptul ca **dispozitiile art. 141 alin. 2 lit f) din Codul fiscal, asa cum au fost modificate prin art. I pct. 109 din Legea nr. 343/2006, au intrat in vigoare incepand cu data de 01.01.2007**, acestea nefiind aplicabile pentru anul 2004, intrucat, asa cum insusi contribuabilul a tinut sa sublinieze prin contestatia formulata, prevederile legale nu pot fi aplicate retroactiv;

- conform dispozitiilor art. 152 alin. 6 din Codul fiscal, in vigoare in anul 2004, cifra de afaceri care serveste drept referintă pentru aplicarea regimului special de scutire de TVA este constituită din suma, fără taxa pe valoarea adăugată, a livrărilor de bunuri si prestărilor de servicii taxabile, incluzând si operatiunile scutite cu drept de deducere, potrivit art. 143 si 144. De altfel, regimul special de scutire prevede scutirea de taxă pe valoarea adăugată care operează asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operatiunile desfășurate sunt taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau operatiuni care nu sunt în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată;

- **vanzarea de bunuri imobile, in cursul anului 2004 nu a fost o operatiune scutita de TVA**, scutirile de TVA fiind expres si limitativ prevazute de prevederile Codului fiscal.

In sustinerea acestui capat de cerere, contribuabilul aduce o serie de alte argumente care nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, tinand cont de urmatoarele aspecte:

*1. referitor la denumirea contribuabilului:*

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, platitorul este cabinetul de avocat, si nu cabinetul de practician in reorganizare si lichidare, asa cum reiese si din dispozitiile pct. 2.2 din OMFP nr. 1346/2006 privind aprobarea Procedurii de atribuire a codului de înregistrare fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere, a Procedurii de modificare a domiciliului fiscal pentru asocierile si alte entități fără personalitate juridică, precum si a modelului unor formulare:

"2.2. În cazul în care contribuabilul desfășoară mai multe activități autorizate sau activitatea se desfășoară în mai multe locatii, **atribuirea codului de înregistrare fiscală se face numai pentru activitatea principală, la sediul principal de desfășurare a acesteia, celelalte locatii reprezentând sedii secundare si le sunt aplicabile dispozitiile art. 72 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările si completările ulterioare.**"

Avand in vedere ca, potrivit documentelor existente la dosarul cauzei, activitatea principala desfasurata de contribuabil este activitatea de avocatura (pe care o desfasoara si in prezent), rezulta ca, in mod corect, organele de inspectie fiscala au emis decizia de impunere nr. x/2009 contestata, pe numele Cabinetului de avocat "X", avand CIF x.

### 2. referitor la domiciliul fiscal:

In conformitate cu prevederile art. 48 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Organul fiscal poate îndrepta erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului. Actul administrativ corectat se va comunica contribuabilului, potrivit legii."

In temeiul dispozitiilor legale mai sus mentionate, organele de inspectie fiscala au procedat la indreptarea erorii materiale din cadrul Decizie de impunere nr. x/2009, cu privire la domiciliul fiscal al contribuabilului, platitor de TVA, emitand in acest sens Referatul privind indreptarea erorilor materiale nr. x, comunicat contribuabilului conform borderoului postal din data de 09.09.2009, potrivit caruia s-a mentionat ca adresa corecta a domiciliului fiscal este x.

3. referitor la lipsa mentiunilor privind audierea contribuabilului, la lipsa analizei finale si la invocarea eronata de organul de inspectie fiscala a unuia dintre actele normative enumerate la rubrica "temeiul de drept" din decizia de impunere nr. x/2009:

Lipsa mentiunilor privind audierea contribuabilului, lipsa analizei finale si invocarea eronata de organul de inspectie fiscala a unuia dintre actele normative enumerate la rubrica "temeiul de drept" nu constituie motive de nulitate a deciziei de impunere nr. x/2009.

Trebuie subliniat ca numai lipsa elementelor expres si limitativ prevazute la art. 46 din Codul de procedura fiscala, republicat poate atrage nulitatea actului respectiv.

Prin urmare, aceste motivatii nu pot fi retinute, obligatiile fiscale reprezentand TVA fiind corect stabilite in sarcina sa.

4. referitor la faptul ca organele de inspectie fiscala au calculat eronat taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor emise in trim. IV al anului 2005, intrucat nu au tinut cont de plata sumei de x lei efectuata de contribuabil:

Potrivit dispozitiilor art. 81 alin. 1, art. 82 alin. 2, art. 83 alin. 4, art. 85 alin. 1, art. 110 alin. 3 din Codul de procedura fiscala, republicat si pct. 107.1 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 1050/2003:

*Codul de procedura fiscala*

**"Art. 81 - (1) Declaratia fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal, la termenele stabilite de acesta. (...)**

(3) Obligatia de a depune declaratia fiscală se mentine si în cazurile în care:

- a) a fost efectuată plata obligatiei fiscale;
- b) obligatia fiscală respectivă este scutită la plată, conform reglementărilor legale;
- c) organul fiscal a stabilit din oficiu baza de impunere si obligatia fiscală;
- d) pentru obligatia fiscală nu rezultă, în perioada de raportare, sume de plată, dar există obligatia declarativă, conform legii."

**"Art. 82 - (2) În declaratia fiscală contribuabilul trebuie să calculeze cuantumul obligatiei fiscale, dacă acest lucru este prevăzut de lege."**

**"Art. 83 - (...) (4) Nedepunerea declaratiei fiscale dă dreptul organului fiscal să procedeze la stabilirea din oficiu a impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat. (...)"**

**"Art. 85 - (1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:**

- a) prin declaratie fiscală, în conditiile art. 82 alin. (2) si art. 86 alin. (4);
- b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri."

**"Art. 110 - (3) Titlul de creanță este actul prin care se stabileste si se individualizează creanta fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptătite, potrivit legii. "**

*Norme metodologice:*

**"107.1. Titlul de creanță este** actul prin care, potrivit legii, se stabileste si se individualizează obligatia de plată privind creantele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptătite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

- a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii;
- b) declaratia fiscală, angajamentul de plată sau documentul întocmit de plătitor prin care acesta declară obligatiile fiscale, în cazul în care acestea se stabilesc de către plătitor, potrivit legii".

Prevederi legale similare au existat pe intreaga perioada supusa inspectiei fiscale.

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca declaratiile depuse de societate reprezinta titluri de creanta prin care se stabilesc si se individualizează obligatiile de plată. In cazul nedepunerii acestor declaratii, organul

fiscal are dreptul/obligatia să procedeze la stabilirea din oficiu a impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat.

De asemenea, atat declaratiile, cat si deciziile de impunere sunt inregistrate cronologic in baza de date a organului fiscal, aceste documente fiind singurele in baza carora se stabileste si se individualizeaza creanta fiscala.

Intrucat contribuabilul nu a respectat prevederile legale privind data depasirii plafonului legal de scutire de TVA, astfel ca nu si-a indeplinit nici obligatiile legale declarative in acest sens, in temeiul Codului de procedura fiscala, organele de inspectie fiscala au stabilit baza de impunere si au individualizat taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/2009.

Faptul ca a achitat suma de x lei nu prezinta relevanta in sustinerea contestatiei, intrucat, la data platii (25.01.2006), aceasta suma nu era individualizata printr-o decizie de impunere/declaratie fiscala, contribuabilul avand obligatia achitarii numai a obligatiilor fiscale stabilite si individualizate printr-un titlu de creanta.

Mai mult, trebuie subliniat ca, asa cum sustine insusi contestatarul, aceasta suma a fost achitata la AFP Sector 3, in conditiile in care sediul activitatii principale este x, iar, potrivit dispozitiilor pct. 4.2 din OMFP nr. 1346/2006:

"4.2. Organul fiscal competent pentru administrarea impozitelor, taxelor si a contributiilor datorate bugetului general consolidat în legătură cu activitatea economică autorizată desfășurată sau cu profesia liberă exercitată, cu exceptia impozitului pe venit datorat pentru veniturile proprii, **este organul fiscal în a cărui rază teritorială își au sediul activității sau locul unde se desfășoară efectiv activitatea principală**, potrivit art. 31 alin. (1) lit. a<sup>1</sup>) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările si completările ulterioare."

Prin urmare, rezulta ca plata sumei de x lei nu poate influenta modul de calcul al taxei pe valoarea adaugata aferenta facturilor emise in trim. IV al anului 2005.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca a fost corect stabilita in sarcina CIA "X", taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei.

5. referitor la suma de x lei reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/2009, se retine ca stabilirea de majorari de intarziere aferente TVA, in sarcina contestatarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul de natura TVA in suma de x lei, iar prin contestatie nu se prezinta argumente privind modul de calcul al majorarilor de intarziere, rezulta ca **CIA "X"**, datoreaza si suma de x lei cu titlu de majorari de intarziere aferente TVA reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "sequitur principale".

Avand in vedere cele mai sus prezentate, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **CIA "X"**, pentru suma de x lei reprezentand TVA si pentru suma de x lei reprezentand majorari de intarziere aferente stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de

inspectia fiscala nr. x/2009 emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 5.

**3.2 Referitor la solicitarea contribuabilului privind compensarea sumei de x lei cu o parte din taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in sarcina sa, in suma de x lei:**

***Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii este organul competent care se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care solicitarea contribuabilului excede prevederilor titlului IX Cod procedura fiscala, republicat.***

**In fapt**, prin contestatia formulata, contribuabilul a solicitat compensarea sumei de x lei cu o parte din taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in sarcina sa, in suma de x lei.

**In drept**, in conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) 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, precum si a deciziilor pentru regularizarea situatiei,** emise în conformitate cu legislatia în materie vamală, se solutionează după cum urmează:

a) contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorii vamală, precum si accesorii ale acestora, al căror quantum este sub 1.000.000 lei, se solutionează de către **organele competente constituite la nivelul directiilor generale unde contestatii au domiciliul fiscal (...)**.

De asemenea, potrivit pct. 9.8 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005:

***"În cazul în care contestatiile sunt astfel formulate încât au si alt caracter pe lângă cel de cale administrativa de atac, pentru aceste aspecte cererea se va înainta organelor competente de catre organul investit cu solutionarea cii administrative de atac, dupa solutionarea acesteia."***

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, precum si faptul ca prin contestatia formulata contribuabilul a solicitat compensarea sumei de x lei cu o parte din taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in sarcina sa, in suma de x lei, Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.-M.B nu se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, intrucat nu intra in competenta sa de solutionare.



În temeiul pct. 9.8 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, acest capăt de cerere va fi transmis spre competența soluționare Administrației Finanelor Publice Sector 5.

**3.3. Referitor la Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. x/20.07.2009 referitoare la impozitul pe veniturile obținute din desfășurarea activității de avocat datorat pentru anii 2005 - 2007:**

***Cauza supusă soluționării este dacă decizia nr. x/2009 a fost corect emisă de AFP Sector 5, pentru perioada 2005 - 2007, numai pentru veniturile din activitate de avocatură desfășurată de domnul X, în condițiile în care, potrivit dispozițiilor Codului fiscal, începând cu data de 01.01.2005, venitul anual impozabil, respectiv impozitul pe venit se determină pe fiecare sursă din categoriile de venituri din activități independente obținute de contribuabil.***

**In fapt**, urmare constatarilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x, pentru perioada 2005 - 2007, AFP Sector 5 a emis Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. x/20.07.2009 referitoare la impozitul pe veniturile obținute din activitatea de avocat desfășurată de domnul X.

**In drept**, pentru anul 2003, conform dispozițiilor art. 59, art. 62, art. 65 din OG nr. 7/2001 privind impozitul pe venit:

**"Art. 59. - Venitul anual global impozabil este format din suma veniturilor nete a categoriilor de venituri prevăzute la art. 4 alin. (1) lit. a)-c), determinate conform prevederilor cap. II, și a veniturilor de aceeași natură, obținute de persoanele fizice române din străinătate, din care se scad, în ordine, pierderile fiscale raportate și deducerile personale."**

**"Art. 62. - (1) Contribuabilii au obligația să completeze și să depună la organul fiscal competent o declarație de venit global, precum și declarații speciale, până la data de 15 mai a anului următor celui de realizare a venitului"**.

**"Art. 65. - (1) Impozitul pe venitul anual global datorat este calculat de organul fiscal în raza căruia își are domiciliul contribuabilul ori de alte organe stabilite prin hotărâre a Guvernului, după caz, pe baza declarației de venit global, prin aplicarea cotelor de impunere asupra venitului anual global impozabil, determinat în condițiile prezentei ordonanțe.**

**(2) Organul fiscal stabilește impozitul anual datorat pentru anul precedent și emite o decizie de impunere în intervalul stabilit anual prin ordin al ministrului finanțelor publice."**

Incepând cu data de 01.01.2004, au intrat în vigoare prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează:

**"Art. 86 - (2) Venitul anual global cuprinde**, după cum urmează:

- a) venitul net din activități independente;
- b) venitul net din salarii;
- c) venitul net din cedarea folosinței bunurilor."

"**Art. 89.** - (1) Contribuabilii prevăzuti la art. 40 alin. (1) lit. a) și cei care îndeplinesc condițiile de la art. 40 alin. (2), cu excepția contribuabililor prevăzuti la alin. (4) din prezentul articol, **au obligația de a depune o declarație de venit global** la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal. Declarația de venit global se depune o dată cu declarațiile speciale pentru anul fiscal, până la data de 15 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului."

"**Art. 90.** - (1) Impozitul pe venitul anual global datorat este calculat de organul fiscal competent, **pe baza declarației de venit global**, prin aplicarea baremului anual de impunere prevăzut la art. 43 alin. (2), respectiv alin. (4), asupra venitului anual global impozabil din anul fiscal respectiv.

(5) Organul fiscal stabilește impozitul anual datorat pentru anul precedent și **emite o decizie de impunere**, în intervalul și în forma stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice."

Incepând cu data de 01.01.2005, prevederile Codului fiscal s-a modificat după cum urmează:

"**Art. 80.** - (1) **Venitul net anual impozabil se stabilește pe fiecare sursă** din categoriile de venituri menționate la art. 41 lit. a), c) și f) prin deducerea din venitul net anual a pierderilor fiscale reportate."

"**Art. 83.** - (1) Contribuabilii prevăzuti la art. 40 alin. (1) lit. a) și cei care îndeplinesc condițiile de la art. 40 alin. (2), cu excepția contribuabililor prevăzuti la alin. (4) din prezentul articol, au obligația de a depune o declarație de venit la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal. Declarația de venit se depune o dată cu declarațiile speciale pentru anul fiscal, până la data de 15 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului."

"**Art. 84.** - (1) Impozitul pe venitul net anual impozabil datorat este calculat de organul fiscal competent, pe baza declarației de venit, prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului net anual impozabil din anul fiscal respectiv."

Asa cum rezulta din prevederile legale mai sus invocate, pe perioada supusa inspectiei fiscale, din punct de vedere al impozitului pe venit, legislatia a suferit o serie de modificari, după cum urmează:

- in perioada 2003 - 2004, venitul anual global impozabil este format din **suma veniturilor nete** obtinute din activități independente, salarii și cedarea folosinței bunurilor, iar impozitul pe venitul anual global datorat este calculat de organul fiscal competent, pe baza declarației de venit global, prin emiterea unei decizii de impunere;

- incepand cu data de 01.01.2005, veniturile obtinute din activități independente, salarii și cedarea folosinței bunurilor nu se mai globalizeaza, **venitul net anual impozabil stabilindu-se pe fiecare sursă** din urmatoarele categorii de venituri obtinute din: activitati independente, cedarea folosinței bunurilor și activitati agricole.

Potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x, contribuabilul a desfasurat urmatoarele activitati, in calitate de persoana fizica autorizata:

- pe perioada 15.06.1998 - pana in prezent, activitatea de avocatura;

- pe perioada 21.12.2001 - **31.12.2006**, activitatea de lichidator judiciar.

Avand in vedere ca, pe perioada 2003 - 2004, contribuabilul a obtinut venituri din doua surse, rezulta ca acesta datoreaza un impozit pe venitul anual global datorat, venit format din **suma veniturilor nete** obtinute din ambele activitati, respectiv avocatura si lichidator judiciar.

Prin urmare, tinand cont de faptul ca, pentru aceasta perioada (2003 - 2004), organele de inspectie fiscala au stabilit diferente de impozit pe venit prin decizia de impunere nr. x/2009 (*pe care contribuabilul le contesta, motiv pentru care acestea vor face obiectul urmatorului capat de cerere al prezentei decizii*), rezulta ca aceeași perioada nu avea cum sa faca obiectul Deciziei privind **nemodificarea bazei** de impunere nr. x/20.07.2009.

De asemenea, avand in vedere ca, pe de-o parte, incepand cu 01.01.2005 impozitul pe venit este determinat pe fiecare sursă din categoriile de venituri expres mentionate in Codul fiscal, aceste venituri necumulandu-se in vederea stabilirii impozitului datorat, iar pe de alta parte, pe perioada 2005 - 2006, s-au stabilit in sarcina contribuabilului diferente de impozit pe veniturile obtinute din activitatea de lichidator judiciar prin decizia de impunere nr. x/2009 (*diferente necontestate de contribuabil*), rezulta ca, in mod corect organele de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 5 au emis Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. x/20.07.2009 referitoare numai la impozitul pe veniturile obtinute din desfasurarea activitatii de avocat datorat pentru anii 2005 - 2007.

Drept pentru care, pentru acest capat de cerere, contestatia formulata urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

**3.4. Referitor la suma de x lei, reprezentand diferente de impozit pe venit aferente anilor 2003 si 2004 in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de inspectia fiscala nr. x/20.07.2009:**

***Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect ca, pentru anii 2003 si 2004, sunt nedeductibile fiscal cheltuielile cu chiria si intretinerea aferente sediului de desfasurare a activitatii Cabinetului lichidare si reorganizare judiciara "X", in conditiile in care nu au obtinut si nu au utilizat toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corectă a situatiei fiscale a contribuabilului.***

**In fapt**, potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x (Anexa 10), pentru perioada 2003 - 2004, nu au fost admise la deducere cheltuielile cu chiria si intretinerea aferente sediului de desfasurare a activitatii Cabinetului lichidare si reorganizare judiciara "X", in suma totala de x lei (x lei + x lei), pe motiv ca adresa sediului din x nu se identifica cu adresa domiciliului contribuabilului, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei, respectiv x.

Drept pentru care, a fost emisa Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de inspectia fiscala nr. x/20.07.2009, prin care s-au stabilit in sarcina domnului **X**, obligatii de plata pentru perioada 2003 - 2004 in suma

totala de x lei, reprezentand diferente de impozit pe venit in suma de **x lei** si majorari de intarziere aferente in suma de **x lei**.

**In drept**, in conformitate cu dispozitiile art. 16 alin. 1 si 2 din OG nr. 7/2001 privind impozitul pe venit si cu Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 54/2003:

"**Art. 16.** - (1) Venitul net din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă.

(2) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut si cheltuielile aferente deductibile."

*Norme metodologice:*

"**2.** Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidentele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea regulilor prevăzute în normele metodologice date în aplicarea art. 10 din ordonanță.

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

- a) să fie efectuate în interesul direct al activității;
- b) să corespundă unor cheltuieli efective si să fie justificate cu documente;
- c) să fie cuprinse în cheltuielile exercitiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

(...) - **chiria aferentă spatiului în care se desfășoară activitatea, cea aferentă utilajelor si altor instalatii utilizate în desfășurarea activității, în baza unui contract de închiriere.** (...)"

Totodata, conform art. 49 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2004 si potrivit Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004:

"**Art. 49.** - (1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut si cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu exceptia prevederilor art. 50 si 51."

*Norme metodologice:*

"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.

**54.** Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

(...) - **chiria aferentă spatiului în care se desfășoară activitatea, cea aferentă utilajelor si altor instalatii utilizate în desfășurarea activității, în baza unui contract de închiriere;** (...)"

Avand in vedere dispozitiile legale de mai sus, rezulta ca sunt deductibile numai acele cheltuieli care sunt efectuate in interesul direct al activitatii, respectiv pentru realizarea veniturilor, sunt inregistrate corect in evidenta contabila in partida simpla, care se refera la operatiuni reale si care sunt justificate cu documente.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

- conform Tabloului de evidenta al UNPRL, publicat in MO nr. x, respectiv in MO nr. x, domnul X figureaza cu **domiciliul** in x;
- in data de 04.06.2003 a fost incheiat contractul de inchiriere inregistrat la AFP Sector 4 sub nr. x, incheiat intre doamna x, in calitate de proprietar si CLRJ "X", in calitate de chirias, pentru perioada 01.03.2003 - 28.02.2004, avand ca obiect imobilul situat in x;
- in data de 24.03.2004 a fost incheiat contractul de inchiriere inregistrat la AFP Sector 4 sub nr. x, incheiat intre doamna x, in calitate de proprietar si CLRJ "X", in calitate de chirias, pentru perioada 09.03.2004 - 08.03.2005, avand ca obiect imobilul situat in x.

Fata de cele mai sus prezentate, se constata ca in Monitoarele oficiale anexate au fost publicate "date de identificare" ale persoanei fizice X, respectiv adresa de domiciliu, si nu adresa sediului profesional al CLRJ "X".

De altfel, in ceea ce priveste sediul profesional al CLRJ "X", care este diferit de domiciliul personal al contribuabilului, au fost incheiate cele doua contracte de inchiriere mai sus mentionate.

Totodata, trebuie subliniat ca pentru a face dovada ca sunt efectuate in interesul activitatii, cheltuielile trebuie sa fie justificate cu documente intocmite potrivit prevederilor legale, in speta potrivit dispozitiilor OMFP nr. 58/2003, respectiv OMFP nr. 1040/2004, ambele acte normative stipuland expres faptul ca "documentele care stau la baza înregistrărilor în evidenta contabilă în partidă simplă pot dobândi calitatea de document justificativ **numai în cazurile în care furnizează toate informatiile prevăzute în normele legale în vigoare.**"

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca organele de inspectie fiscala nu au analizat toate informatiile si documentele detinute de contribuabil in vederea justificarii cheltuielilor cu chiria si intretinerea, concluzionand ca aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal, desi conform dispozitiilor art. 7 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aveau obligatia "sa examineze, din oficiu, starea de fapt", in analiza efectuata identificand si avand in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz

De asemenea, se constata ca nu au fost respectate nici dispozitiile art. 64 si art 65 din aceeaasi ordonanta, potrivit carora:

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



**“Art. 65** - (1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) **Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”**

Tinand cont de cele mai sus prezentate, dar si de propunerea organelor de inspectie fiscala din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, si avand in vedere principiul "accessorium sequitur principale", **urmeaza** a se aplica dispozitiile art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, respectiv desfiintarea in parte a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de inspectia fiscala nr. x/20.07.2009 emisa de AFP Sector 5, cu privire la obligatiile fiscale stabilite in sarcina **X** in suma de x lei, reprezentand diferente de impozit pe venit aferente anilor 2003 si 2004 in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei.

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 12.6, 12.7 si 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 precizeaza:

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

"12.7. Decizia de desfiintare va fi pusa în executare în 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, întocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desfiintat, acesta putând fi contestat potrivit legii"

Prin urmare, Administratia Finantelor Publice Sector 5 va proceda la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilului, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile sale, precum si de cele retinute prin prezenta, exercitandu-si rolul activ in vederea stabilirii corecte a obligatiilor fiscale datorate de acesta.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul pct. 2.2, 4.2 din OMFP nr. 1346/2006, art. 80, art. 83 si art. 84 din Codul fiscal in vigoare in anul 2005, art. 16 alin. 1 si 2, art. 59, art. 62, art. 65 din OG nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, HG nr. 54/2003, art. 49, art. 86, art. 89, art. 90, art. 127 alin. 1 si 2, art. 128 alin. 1 si 2, art. 143, art. 144, art. 152 alin. 1, 3 si 6 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2004, HG nr. 44/2004, OMFP nr. 58/2003, OMFP nr. 1040/2004, pct. 9.8, 12.6, 12.7 si 12.8 din Instructiunile aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, art. 7, art. 64, art. 65, art. 69 alin. 1 lit. c, art. 81 alin. 1, art. 82 alin. 2, art. 83 alin. 4, art. 85 alin. 1, art. 110 alin. 3, art. 205 alin. (1), art. 206 alin. (1), art. 209 alin. (1) lit. a) si art. 216 alin. (1) si (3) din Codul de procedura fiscala, republicat si pct. 107.1 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 1050/2003

**DECIDE:**

1. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **CIA "X"**, pentru suma de **x lei** reprezentand TVA si pentru suma de **x lei** reprezentand majorari de intarziere aferente stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/2009 emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 5.

2. Transmite spre competenta solutionare Administratiei Finantelor Publice Sector 5, capatul de cerere al contestatiei prin care domnul **X** a solicitat compensarea sumei de x lei cu o parte din taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in sarcina sa, in suma de x lei.

3. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. x/20.07.2009 referitoare la impozitul pe veniturile obtinute din desfasurarea activitatii de avocat datorat pentru anii 2005 - 2007.

4. Desfiinteaza in parte Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de inspectia fiscala nr. x/20.07.2009 emisa de AFP Sector 5, cu privire la obligatiile fiscale stabilite in sarcina domnului **X** in suma de **x lei**, reprezentand diferente de impozit pe venit aferente anilor 2003 si 2004 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.