

DECIZIA nr. 82/2010

privind solutionarea contestatiei formulata de domnul **X**,
titular al **Cabinetului Individual de Avocatura x**,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Serviciul inspectie fiscala persoane fizice din cadrul Administratia Finantelor Publice Sector 2, cu adresele nr. x si nr. x, inregistrate la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x si sub nr. x, asupra contestatiei formulata de domnul **X**, cu domiciliul in x, titular al **Cabinetului Individual de Avocatura x**.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 2 sub nr. x, respectiv sub nr. x, completata prin adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, il constituie:

1 - Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit suplimentar in plus diferente de impozit pe venitul net anual pentru anii 2002 - 2006, in suma totala de x lei si accesoriile aferente in suma totala de x lei, dupa cum urmeaza:

Pentru anul 2002:

- x lei reprezentand diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar de plata;
- x lei reprezentand accesorii aferente.

Pentru anul 2003:

- x lei reprezentand diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar de plata;
- x lei reprezentand accesorii aferente.

Pentru anul 2004:

- x lei reprezentand diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar de plata;
- x lei reprezentand accesorii aferente.

Pentru anul 2005:

- x lei reprezentand diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar de plata;
- x lei reprezentand accesorii aferente.

Pentru anul 2006:

- x lei reprezentand diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar de plata.

Contribuabilul contesta diferentele de impozit pe venitul net anual stabilite suplimentar in plus pentru anii 2002 - 2006, in suma totala de **x lei** si accesoriile aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual stabilite suplimentar in plus pentru anii 2002 - 2005 in suma totala de **x lei**.

2. Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit suplimentar de plata:

- x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- x lei reprezentand majorari de intarziere aferente.

Contribuabilul contesta numai:

- **x lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- **x lei** reprezentand majorari de intarziere aferente;
- **x lei** reprezentand penalitati de intarziere.

Deciziile de impunere contestate, comunicate in data de **07.12.2007**, au fost emise in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 2.

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**, titular al fostului **Cabinet Individual de Avocatura x**.

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

I. In sustinerea contestatiei, contribuabilul aduce urmatoarele argumente:

Referitor la TVA:

1 - cu privire la TVA nedeductibila aferenta trimestrelor III si IV 2005 in suma de x lei:

Desi facturile fiscale nu contin denumirea integrala a CIA X, bunurile achizitionate sunt destinate si folosite in scopul obtinerii de venit, respectand dispozitiile art. 146 alin. 1 si art. 155 alin. 5 din Codul fiscal. Facturile fiscale cuprind toate mentiunile obligatorii prevazute de lege.

Intre X si CIA X nu exista diferente de ordin juridic. CIA X reprezinta o forma de exercitare a profesiei si nu este o persoana distincta, cu caracteristici de identificare aparte.

2 - cu privire la TVA colectata in suma de x lei pentru anul 2006:

Invocarea dispozitiilor art. 128 pct. 1 din Codul fiscal este eronata, deoarece aceasta prevedere legala se aplica in cazul transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar catre o alta persoana, ceea ce nu a fost cazul odata cu schimbarea formei de exercitare a activitatii profesionale in luna februarie 2006.

Referitor la impozitul pe venit:

1 - Cu privire la cheltuielile cu cazarea realizate in anii 2003 si 2004 in valoare de x lei si cheltuielile de deplasare realizate in anul 2004 in suma de x lei:

Au fost efectuate in scopul desfasurarii activitatii - prestarea de servicii juridice catre clienti, inclusiv clienti care nu se afla in Bucuresti, conform contractelor de asistenta juridica incheiate cu terti, in scopul reprezentarii clientilor in fata tertilor.

Pe facturi sunt inscrise numele si CNP-ul sau.

Cazarea se efectueaza pe baza cartii de identitate, X fiind reprezentantul legal al CIA X.

Deplasarile au fost efectuate pentru seminarii si conferinte pe teme de actualitate, in scopul perfectionarii profesionale a avocatului X, conform art. 300 din Statutul profesiei de avocat.

2 - Cu privire la cheltuielile cu piese auto si servicii reparatii auto realizate in anul 2003 in suma de x lei, in anul 2004 in suma de x lei si in anul 2005 in suma de x lei si x lei:

Exista un contract de cedarea dreptului de folosinta pentru un autoturism incheiat cu CIA X si un contract de leasing financiar pentru achizitia altui autoturism, cheltuielile respective fiind in sarcina cabinetului.

In plus, bunurile care fac obiectul unui contract de leasing, inchiriere sau orice alta modalitate de punere la dispozitie (deci si comodatul) sunt considerate bunuri de capital, iar cheltuielile legate de acestea trebuie recunoscute.

X este reprezentantul legal al CIA X, actionand in numele si in interesul cabinetului.

3. Cu privire la cheltuielile reprezentand imbracaminte realizate in anii 2002 - 2006, in valoare totala de x lei:

Avocatii au obligatia deontologica de a avea o tinuta vestimentara decenta atunci cand intra in contact cu clientii si cu reprezentantii autoritatilor publice, inclusiv in fata instantelor.

Organele de inspectie fiscala au acordat deductibilitate numai pentru robele achizitionate, netinand cont de faptul ca au fost incluse in cheltuieli un minimum de articole vestimentare - costum, camasi, cravate - care prin natura lor servesc indeplinirii scopurilor profesionale.

4. Cu privire la cartile juridice in suma de x lei:

Cartile juridice nu sunt obiecte de inventar intrucat reprezinta materiale de lucru, "nu reprezinta parte din patrimoniul afacerii care a incetat definitiv si nu pot fi luate in calcul la reintregirea venitului brut cu valoarea de intrare".

5. Cu privire la asigurarile platite in perioada 2003 - 2006 in suma de x lei:

Contractele de asigurare au fost incheiate pentru bunurile achizitionate (calculatoare, aparatura birotica, etc) de CIA X aflate in patrimoniu, precum si pentru cele aflate in folosinta CIA X.

6. Cu privire la cheltuielile de protocol care depasesc limita admisa de lege pentru anul 2002 in suma de x lei si pentru anul 2003 in suma de x lei:

Tinand cont de cele aratate anterior se modifica si aceste cheltuieli.

7. Cu privire la reintregirea veniturilor in anul 2006 urmare incetarii definitive a activitatii in suma de x lei:

- valoare mijloace fixe - x lei;
- valoare obiecte de inventar - x lei;
- valoare carti juridice - x lei.
- valoarea ramasa neamortizata a mijloacelor fixe in suma de x lei.

Aceste sume nu ar trebui luate in calcul datorita faptului ca patrimoniul cabinetului este un patrimoniu de afectatiune profesionala, creat pentru a sustine obligatiile asumate in nume propriu de insasi forma de exercitare a profesiei si care a fost transferat in momentul suspensarii activitatii CIA X care SCA X, urmand ca la incetarea activitatii acestuia sa fie preluat inapoi de CIA X.

In concluzie, in mod eronat, organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta de venit net in suma de x lei si o diferenta de impozit de plata in suma de x lei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 2 au fost emise Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit suplimentar in plus diferente de impozit pe venitul net anual pentru anii 2002 - 2006, in suma totala de x lei si accesoriile aferente in suma totala de x lei si Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit suplimentar de plata taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei.

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

3.1 Referitor la taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. x:

Cauza supusă solutionării este dacă societatea contestatara are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată in suma de x lei evidentiată în facturi care nu indeplinesc conditiile legale.

În fapt, în perioada trimestrul III - trimestrul IV 2005, cabinetul a dedus, pentru achizițiile de bunuri si servicii, TVA in suma de x lei aferenta unor facturi care nu indeplinesc conditiile legale.

Drept pentru care, organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata/nedeductibila 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 de inspectia fiscala nr. x.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.145 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare:

“(3) Dacă bunurile si serviciile achizitionate **sunt destinate utilizării în folosul operatiunilor sale taxabile**, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, si pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă.”

coroborate cu prevederile art. 155 alin. 8 si art. 160 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare:

“Art. 155 - (8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informatii:

a) seria si numărul facturii;

b) data emiterii facturii;

c) numele, adresa si codul de identificare fiscală ale persoanei care emite factura;

d) **numele, adresa si codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii. (...)**

"Art. 160. - (1) Corectarea informatiilor înscrise în facturi fiscale sau alte documente legal aprobate se va efectua astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informatiile din documentul initial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informatiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informatiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat. Documentele respective se vor înregistra în jurnalul de vânzări, respectiv de cumpărări, și vor fi preluate în deconturile întocmite de furnizor și, respectiv, de beneficiar, pentru perioada în care a avut loc corectarea."

Totodată, se retine că prin Decizia V din data de 15.01.2007 emisă de Inalta Curte de Casatie și Justitie - Sectiile Unite - publicată în Monitorul Oficial nr.732 din 30 octombrie 2007, se prevede:

"Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu contin sau nu furnizează toate informatiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA."

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca o prima conditie pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrise in facturile de achizitie este justificarea sumei taxei prin documente intocmite conform legii de catre contribuabilii inregistrati ca platitori de TVA. De asemenea, cumparatorul are obligatia de a inregistra in contabilitate facturi fiscale sau documente legal aprobate care sa contina toate datele prevazute a fi completate in mod obligatoriu si de a verifica intocmirea corecta a acestora.

De altfel, justificarea dreptului de deducere se efectueaza cu facturi fiscale in original emise in scopul operatiunilor taxabile ale beneficiarului de bunuri și servicii.

Se retine ca CIA X avea obligatia justificarii dreptului de deducere a TVA cu facturi fiscale detinute in original si intocmite potrivit prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care trebuie să cuprindă informatiile prevăzute la art. 155 alin. (5), respectiv care sa contina la rubrica "cumparator" numele, adresa si codul de identificare fiscală ale beneficiarului de bunuri sau servicii, respectiv ale domnului X, in calitate de persoana fizica autorizata, al carei CIF este x (conform certificatului de inregistrare fiscala eliberat in data de 28.07.2005).

De altfel, inregistrarea in evidenta contabila a unor facturi care nu respecta prevederile legale, conduce la sanctionarea contribuabilului cu pierderea dreptului de deducere a TVA aferenta facturilor respective.

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, în perioada trimestrul III - trimestrul IV 2005, cabinetul a dedus TVA in suma de x lei aferenta unor facturi inregistrate pe numele domnului X, in calitate de persoana fizica, si nu pe numele domnului X, in calitate de persoana fizica autorizata, al carei CIF este x, care se considera a fi beneficiarul bunurilor și serviciilor achizitionate. Trebuie subliniat ca acest aspect este recunoscut de insusi contribuabilul, prin contestatia formulata.

De altfel, facturile respective nu contin toate datele prevazute de formular, obligatoriu de completat, conform prevederilor legale; la rubrica CIF pe unele facturi este mentionat numai CNP-ul domnului X, iar pe altele la aceasta rubrica nu este completat nimic.

De exemplu, factura fiscala nr. x nu contine CIF, IBAN, banca, date privind expeditia.

Prin urmare, se retine ca achizitiile in cauza nu sunt efectuate in scopul operatiunilor taxabile ale domnului X, in calitate de persoana fizica autorizata. Faptul ca documentele justificative prezentate organului de inspectie fiscala pe numele domnului X, in calitate de persoana fizica, si nu pe numele domnului X, in calitate de persoana fizica autorizata, al carei CIF este x, intaresc ideea ca aceste achizitii sunt efectuate in interes personal si privesc bunuri care sunt folosite pentru uzul personal al contribuabilului persoana fizica.

Mai mult, documentele justificative trebuie sa contina elementele de identificare ale persoanei fizice autorizate, tocmai pentru a se identifica corect cumparatorul care poate fi atat domnul X, in calitate de persoana fizica, care poate achizitiona bunuri si servicii pentru uzul sau personal, cat si domnul X, in calitate de persoana fizica autorizata, care poate achizitiona bunuri si servicii in scopul exercitarii profesiei de avocat.

Invocarea de catre contribuabil a dispozitiilor art. 17 din OG. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si art. 39 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal este nerelevanta, intrucat acestea fac referire la persoanele care au obligatia de a plati impozit pe venit si nu la modul de completare a documentelor justificative in baza carora se acorda dreptul de deducere a TVA.

Având în vedere cele retinute mai sus, precum si faptul că nu se prezintă certe argumente de fapt si de drept in sustinerea acestui capat de cerere din partea contribuabilului si nici dovada faptului ca documentele justificative au fost corectate potrivit dispozitiilor legale si tinand cont de principiul accessorium sequitur principale, urmeaza a se respinge in parte ca neintemeiată contestatia formulata de CIA X, pentru suma de x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata de plata si majorari de intarziere aferente in suma de x lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. x.

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

Cauza supusa solutionarii este daca aportul de folosinta a unor bunuri la constituirea unei asociatii civile profesionale constituie o operatiune asimilata livrarilor de bunuri, supusa taxei pe valoarea adaugata, in conditiile in care pentru o parte din bunurile respective a fost dedusa partial taxa in momentul achizitionarii lor de catre persoana fizica impozabila separat, iar folosinta bunurilor este gratuita.

In fapt, cu privire la taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de x lei, prin Raportul de inspectie fiscala nr. x, Administratia Finantelor Publice Sector 2 a constatat urmatoarele:

- Cabinetul individual de avocatura X a devenit platitor de TVA incepand cu data de 01.08.2005;

- conform Deciziei Baroului Bucuresti nr. x, Cabinetul individual de avocatura X si-a incetat activitatea, domnul X desfasurandu-si activitatea in cadrul SCA "X", incepand cu data de 01.02.2006

- pentru mijloacele fixe si obiectele de inventar in valoare de x lei s-au reintregit veniturile si s-a colectat TVA in suma de x lei, in baza art. 128 alin. 1 si 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In consecinta, in baza acestor constatari, Administratia Finantelor Publice Sector 2 a stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata 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 de inspectia fiscala nr. x.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 127 alin. 1 si 2, art. 128 alin. 4, art. 137 alin. 1 lit. b si art. 154 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 21 si pct. 57 alin. 1 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, in vigoare pe perioada supusa verificarii, 01.07.2005 - 31.12.2006:

"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 - (4) Preluarea de către persoane impozabile a bunurilor achizitionate sau fabricate de către acestea pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispozitie altor persoane în mod gratuit constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective sau părților lor componente **a fost dedusă total sau partial.**"

"Art. 137. - (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

(...) b) **prețurile de achizitie sau, în lipsa acestora, prețul de cost, determinat la momentul livrării, pentru operatiunile prevăzute la art. 128 alin. (3) lit. e), alin. (4) si (5).** Dacă bunurile sunt mijloace fixe, prețul de achizitie sau prețul de cost se ajustează, astfel cum se prevede în norme. (...)"

Normele metodologice:

"21. (1) Baza de impozitare pentru mijloacele fixe constatate lipsă, care se cuprind în sfera taxei pe valoarea adăugată, conform art. 128 alin. (3) lit. e) din Codul fiscal, este constituită după cum urmează:

a) dacă lipsurile nu sunt imputabile, **baza de impozitare este valoarea rămasă la care aceste bunuri sunt înregistrate în contabilitate, calculată în functie de amortizarea contabilă. Dacă mijloacele fixe sunt complet amortizate, baza de impozitare este zero;**

b) dacă lipsurile sunt imputabile, baza de impozitare este suma imputată, dar nu mai puțin decât valoarea rămasă a mijlocului fix. Pentru mijloacele fixe complet amortizate, baza de impozitare este suma imputată.

(2) În situatiile prevăzute la art. 128 alin. (4) și (5) din Codul fiscal, baza de impozitare pentru mijloace fixe este cea stabilită la alin. (1) lit. a.)

"**Art. 154.** - În înțelesul taxei pe valoarea adăugată, **o asociere** sau altă organizatie care nu are personalitate juridică se consideră a fi o persoană impozabilă separată, **pentru acele activități economice desfășurate de asociati sau parteneri în numele asociatiei sau organizatiei respective**, cu exceptia asociatiilor în participatiune."

Norme metodologice:

"57. (1) Orice asociat sau partener al unei asocieri ori organizatii fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separată pentru acele activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii sau organizatiei respective".

În speta sunt aplicabile și prevederile art. 181 alin. 1 din Statutul profesiei de avocat, potrivit carora:

"**Art. 181.** - (1) Cabinetele individuale se pot asocia în scopul exercitării în comun a profesiei. **Asocierea nu poate restrânge drepturile avocaturilor asociati și nici nu poate aduce atingere drepturilor și obligatiilor aferente patrimoniului de afectatiune profesională a fiecărui cabinet intrat în asociere.**"

Fata de dispozitiile legale sus-citate, rezulta ca nu sunt considerate persoane impozabile din punct de vedere al TVA persoanele fizice care nu desfasoara activitati economice sau persoanele fizice care nu actioneaza de o maniera independenta in desfasurarea activitatii. Persoanele fizice care desfasoara activitati independente, respectiv exercita o profesie liberala sunt considerate, din punct de vedere al taxei, persoane impozabile, indiferent de modul in care isi exercita activitatea.

De asemenea, persoanele impozabile care realizeaza operatiuni taxabile si/sau operatiuni scutite cu drept de deducere au obligatia, in conditiile stabilite de lege, sa se declare ca platitori de TVA, urmand procedurile privind inregistrarea fiscala a contribuabililor.

Cu privire la situatia in care s-au pus la dispozitia unei societati civile profesionale, cu titlu gratuit, bunuri achizitionate de unul dintre asociati (cabinet individual de avocatura), prevederile legale mai sus invocate stipuleaza ca aceasta **operatiune este asimilata livrării de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau partial** (art. 128 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare).

Cu privire la speta supusa solutionarii, s-a pronuntat și Directia de legislatie in domeniul TVA din Ministerul Economiei și Finantelor prin adresa nr. 811046/2008, in care se precizeaza ca, in conformitate cu prevederile art. 128 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, este asimilata livrării de bunuri cu plata punerea la dispozitia societatii civile, cu titlu gratuit, a mijloacelor fixe și obiectelor de inventar, **pentru care a dedus partial sau total TVA, in perioada 01.08.2005 - 31.01.2006.**

Conform constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x, organele de control au stabilit ca potrivit Deciziei Baroului Bucuresti nr. x, Cabinetul individual de avocatura X și-a incetat activitatea, iar pentru mijloacele fixe și obiectele de inventar in

valoare de **x lei** s-au reintregit veniturile si s-a colectat TVA in suma de x lei, in baza art. 128 alin. 1 si 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, in sustinerea contestatiei, contribuabilul a anexat contractul pentru constituirea unei societati civile profesionale de avocati, incheiat la data de 01.12.2005 intre domnul X si domnul x, ambii avocati inscrisi in Tabloul avocailor Bucuresti, din care rezulta ca domnul avocat X a adus ca aport de folosinta cu titlu de bunuri personale, mijloacele fixe mentionate in inventarul anexat la contractul mentionat, in suma totala de **x lei**.

Intrucat din raportul de inspectie fiscala nu rezulta modalitatea de stabilire si componenta sumei de x lei, prin adresa nr. x, organul de solutionare a contestatiei a solicitat Administratiei Finantelor Publice Sector 2, complinirea acestei lipse.

Drept urmare, prin adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, organul de inspectie fiscala nu a transmis o situatie explicita/clara privind cele solicitate.

De altfel, din acesta situatie nu se poate stabili cu exactitate care este data achizitiei unor obiecte de inventar/mijloace fixe si daca pentru bunurile puse la dispozitie de CIA X, societatii civile profesionale, cu titlu gratuit, s-a dedus partial sau integral TVA si care este cuantumul TVA dedusa in perioada 01.08.2005 - 31.01.2006.

Fata de cele mai sus precizate, se retine ca AFP Sector 2, pentru mijloacele fixe si obiectele de inventar in valoare de **x lei**, a reintregit veniturile contribuabilului si a colectat TVA in suma de x lei, in conditiile in care nu a facut nicio constatare cu privire la aceasta operatiune, respectiv:

- care sunt documentele detinute de contribuabil privind transferul respectiv;
- nu s-au facut precizari privind existenta contractului pentru constituirea unei societati civile profesionale de avocati, incheiat la data de 01.12.2005;
- daca operatiunea reprezinta un schimb de bunuri sau o operatiune efectuata prin intermediul mai multor tranzactii si nici nu au identificat tranzactiile succesive prin care s-a realizat transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor in cauza si persoanele impozabile care au participat la realizarea tranzactiilor;
- care sunt facturile fiscale potrivit carora au fost achizitionate mijloacele fixe care au facut obiectul tranferului;
- referitor la obiectele de inventar transferate, nu exista precizari privind facturile fiscale potrivit carora au fost achizitionate, privind denumirea obiectelor respective, etc.

Avand in vedere cele mai sus prezentate si tinand cont de principiul *accessorium sequitur principale*, urmeaza a se aplica dispozitiile art. 216 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, republicat, respectiv urmeaza a se desfiinta in parte Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. x, pentru suma de **x lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata de plata si majorari de intarziere aferente in suma de **x lei**.

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 12.6 si 12.7 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 aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente."

Prin urmare, Activitatea de inspecție fiscală din cadrul AFP Sector 2 va proceda la o nouă verificare, în conformitate cu prevederile legale în vigoare, cu susținerile contestatarului și cu reținerile din prezenta decizie.

3.3 Referitor la penalitățile de întârziere în suma totală dă lei aferente TVA stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată de inspecția fiscală nr. x:

Cauza supusă soluționării este dacă CIA X datorează penalități de întârziere în suma dă lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată de inspecția fiscală nr. x, în condițiile în care, pe de-o parte, acestea sunt aferente unei obligații de plată, necontestată, în suma de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată de plată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală prin același titlu de creanță, iar pe de alta parte contestația pentru acest capăt de cerere nu este motivată.

In fapt, conform constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x, urmare depășirii în cursul anului 2005 a plafonului de TVA de 200.000 lei, organele de control au colectat TVA în suma de x lei și au calculat majorări de întârziere aferente în suma de x lei și penalități de întârziere aferente în suma de x lei .

Trebuie subliniat că CIA X contestă **numai** penalitățile de întârziere aferente în suma de x lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată de inspecția fiscală nr. x.

In drept, potrivit prevederilor art. 115, art. 116 și art. 121 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare în cursul anului 2005:

"Art. 115 -(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, **se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.**"

"Art. 116 - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), se datorează dobânzi după cum urmează:

a) pentru diferențele de impozite, taxe, contribuții, precum și cele administrate de organele vamale, stabilite de organele competente, dobânzile se datorează **începând cu ziua imediat următoare scadentei** impozitului, **taxei** sau contribuției, pentru care s-a stabilit diferența, până la data stingerii acesteia inclusiv;

"Art. 121 - (1) (1) **Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,6% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere**, începând cu data de întâi a lunii următoare scadentei acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, reiese ca pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din modificarea unei decizii de impunere, contribuabilii datoreaza majorari de intarziere (dobanzi de intarziere) calculate pentru fiecare zi de intarziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadentă si până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, iar, pentru anul 2005, datoreaza si penalitati de intarziere pentru fiecare luna de intarziere si/sau pentru fiecare fractiune de lună de intarziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadentei acestora până la data stingerii acestora inclusiv.

Potrivit prevederilor art. 206 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si dispozitiilor pct. 175.1 din normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 1050/2004:

Codul de procedura fiscala:

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

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestatiei;
- c) **motivele de fapt si de drept;**
- d) dovezile pe care se intemeiaza;
- e) semnatura contestatorului sau a imputernicitului acestuia, precum si stampila in cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de imputernicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.”

Totodata, in conformitate cu prevederile pct. 2.4 si 2.5 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:

"2.4. Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. "

"2.5. În exercitarea rolului activ, organul de solutionare va solicita contestatorului, pe bază de scrisoare recomandată cu confirmare de primire, prezentarea, în termen de cinci zile de la data comunicării acesteia, a motivelor de fapt si de drept, **sub sanctiunea respingerii contestatiei ca nemotivată.**“

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate si intrucat contestatarul nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia cu privire la acest capat de cerere, prin adresa nr. x, confirmata de primire in data de 31.01.2008, organul de solutionare a contestatiei i-a solicitat complinirea acestor lipsuri.

De asemenea, trebuie subliniate urmatoarele aspecte:

- contribuabilul nu contesta nici debitul reprezentand TVA in suma de x lei, nici majorarile de intarziere aferente in suma de x lei;
- prin adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, contestatarul nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza acest capat de cerere si nici nu a depus vreo situatie din care sa rezulte ca este eronat calculul organelor de inspectie fiscala.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, modul de calcul al penalitatilor de intarziere aferente TVA, prezentat in Anexa la Raportul de inspectie fiscala nr. x, precum si principiul accessorium sequitur principale, urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nemotivata contestatia formulata de CIA X cu privire la penalitatile de intarziere aferente TVA in suma dex lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. x.

3.4 Diferentele de impozit pe venitul net anual pentru anii 2002 - 2006, in suma totala de x lei stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x:

In ceea ce priveste impozitul pe venit, perioada supusa inspectiei fiscale contestata 2002 - 2006.

Cauza supusa solutionarii este daca AFP Sector 2 a stabilit corect suplimentar de plata diferente de impozit pe venitul net anual pentru anii 2002 - 2006 in suma totala de x lei prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, in conditiile in care argumentele contestatarului nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

In fapt: in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, AFP Sector 2 a emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, prin care a stabilit, pentru anii 2002 - 2006, diferente de impozit pe venitul net anual in suma totala de x lei.

Desi contesta integral cuantumul cheltuielilor nedeductibile isi motiveaza contestatia numai in ceea ce priveste urmatoarele cheltuieli:

Pentru anul 2002:

- imbracaminte - x lei;
- protocol - x lei;

Pentru anul 2003:

- cheltuieli piese auto - x lei;
- cazare hotel - x lei;
- imbracaminte - x lei;
- protocol - x lei;
- asigurare auto - x lei;

Pentru anul 2004:

- piese auto - x lei;
- imbracaminte - x lei;
- cazare hotel - x lei;
- deplasare conferinta - x lei;
- asigurari pentru locuinta, asigurare de viata - x lei;

Pentru anul 2005:

- piese auto - x lei;
- participare seminar - x lei;
- servicii auto - x lei;
- asigurari - x lei;

Pentru anul 2006:

- asigurari - x lei;

De asemenea, **pentru anul 2006**, contribuabilul contesta reintregirea veniturilor cu suma de x lei, compusa din:

- valoare mijloace fixe - x lei;
- valoare obiecte de inventar - x lei;
- valoare carti juridice - x lei.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 10 si art. 16 din OG nr. 7/2001 privind impozitul pe venit:

"Art. 10. - (1) În vederea determinării venitului net ca diferență între venitul brut si cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplică următoarele reguli:

a) **cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării acestuia, justificate prin documente;**

b) **sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale nu sunt cheltuieli aferente venitului;**

c) cheltuielile recunoscute ca deductibile sunt cele aferente venitului, în limitele prevăzute de legislatia în vigoare, după caz. Cheltuielile de reclamă si publicitate sunt deductibile în condițiile si în limitele stabilite de legislatia în vigoare pentru persoanele juridice. **Cheltuielile privind amortizarea sunt deductibile în condițiile în care calculul se efectuează conform legislatiei în materie;**

d) cheltuielile corespunzătoare veniturilor ale căror surse se află pe teritoriul României sau în străinătate, care sunt neimpozabile sau sunt scutite de impozit pe venit, nu sunt cheltuieli deductibile;

e) impozitul pe venit datorat conform prezentei ordonante, precum si impozitul pe venit realizat în străinătate nu sunt cheltuieli deductibile;

f) **cheltuielile cu bunurile din patrimoniul afacerii, utilizate si în scop personal, precum si cu bunurile din patrimoniul personal al contribuabilului sau asociatilor, utilizate pentru afacere, sunt deductibile în limitele stabilite prin hotărâre a Guvernului.**

(2) Veniturile si cheltuielile în natură se evaluează potrivit metodelor stabilite prin normele de aplicare a prezentei ordonante."

"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."

Totodata, conform dispozitiilor pct. 2 - art. 16 din HG nr. 1066/1999 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Ordonantei Guvernului nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, in vigoare în cursul anului 2002:

"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.

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."

Prevederi legale similare se regasesc si in cursul anilor 2003 si 2004, aprobate prin HG nr. 54/2003, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si HG nr. 44/2004.

În conformitate cu dispozițiile pct. 13, 14 și 15 din OMFP nr. 58/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobată cu modificări prin Legea nr. 493/2002, cu modificările ulterioare:

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

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

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

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

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

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

A. Referitor la cheltuielile reprezentând imbracaminte - x lei - pentru anul 2002; piese auto - x lei; cazare hotel - x lei; imbracaminte - x lei - pentru anul 2003; piese auto - x lei; imbracaminte - x lei; cazare hotel - x lei; deplasare conferință - x lei - pentru anul 2004; piese auto - x lei; participare seminar - x lei; servicii auto - x lei - pentru anul 2005:

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

Pentru a dobândi calitatea de documente justificative, înscrisurile care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă trebuie să cuprindă obligatoriu elementele principale prevăzute în structura formularelor menționate în normele metodologice

mentionate mai sus si sa furnizeze toate informatiile prevazute in normele legale in vigoare. Obligativitatea detinerii unor documente justificative corect si complet intocmite este cu atat mai mult evidenta cu cat este vorba de sume ori bunuri care se folosesc in mod curent pentru uzul personal al contribuabililor persoane fizice.

Potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x si in conformitate cu cele mentionate in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, documentele justificative puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala privind cheltuielile reprezentand imbracaminte - x lei - pentru anul 2002; piese auto - x lei; cazare hotel - x lei; imbracaminte - x lei - pentru anul 2003; piese auto - x lei; imbracaminte - x lei; cazare hotel - x lei; deplasare conferinta - x lei - pentru anul 2004; piese auto - x lei; participare seminar - x lei; servicii auto - x lei - pentru anul 2005, **au fost emise pe numele persoanei fizice X, si nu pe numele persoanei fizice autorizate (cabinet individual de avocat).**

Faptul ca documentele justificative prezentate organului de inspectie fiscala sunt intocmite pe numele persoanei fizice si nu pe numele persoanei fizice autorizate, intaresc ideea ca aceste cheltuieli sunt efectuate in interes personal si privesc bunuri care sunt folosite pentru uzul personal al contribuabilului persoana fizica.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele contribuabilului cu privire la faptul ca documentele justificative sunt intocmite potrivit prevederilor legale, avand in vedere urmatoarele considerente:

Potrivit dispozitiilor art. 16 alin. (1) si art. 102 alin. (1) si (2) din Statul profesiei de avocat, din 31/05/2001:

"Art. 16. - (1) Avocatul este liber să opteze si să își schimbe în orice moment optiunea pentru una dintre formele de exercitare a profesiei prevăzute de lege."

"Art. 102. - (1) Cabinetul individual, cabinetele asociate si societatea civilă profesională detin stampilă care se aplică pe actele eliberate de acestea. Avocatul colaborator va aplica pe actele si lucrările întocmite pentru clientela sa stampila proprie specifică. Modelul, forma si dimensiunile stampilelor sunt cele prevăzute în anexa nr. XI la prezentul statut.

(2) În afară de stampilă, actele avocatului poartă antet tipărit, care contine: numele si prenumele avocatului, sediul profesional, telefon (fax, e-mail, telex etc.) si forma de exercitare a profesiei."

Potrivit dispozitiilor art. 169 alin. (1) si art. 172 alin. (1) lit. h) si art. 180 alin. (1) si (2) si art. 205¹ din Statul profesiei de avocat, din 25/09/2004:

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

- a) cabinet individual;
- b) cabinetul asociat;
- c) societatea civilă profesională;
- d) societatea civilă profesională cu răspundere limitată. "

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

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

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

"**Art. 180.** - (1) Cabinetul individual este individualizat prin denumire care cuprinde numele avocatului titular urmat de sintagma cabinet de avocat (exemplu: "ION IONESCU - Cabinet de avocat" sau "I. IONESCU - Cabinet de avocat").

(2) Denumirea poate figura pe firma cabinetului si se utilizează în actele profesionale cu respectarea prevederilor prezentului statut."

"**Art. 205¹** - (6) Pentru clientela personală și activitatea desfășurată în cadrul asistentei judiciare a baroului, avocatul colaborator va utiliza stampila personală, aprobată de forma de exercitare a profesiei, pe care se inscripționează mențiunea «avocat colaborator»."

Se reține că legiuitorul a prevăzut, in mod expres și limitativ, modalitatea de desfășurare a activității de avocat, cabinetul individual fiind una dintre formele de exercitare a profesiei. Astfel că, nu orice persoană fizică poate desfășura această profesie și nu în orice condiții. Deci domnul X poate exercita profesia de avocat pentru care a fost autorizat potrivit legii **numai dacă** este organizat într-una din formele menționate anterior, veniturile fiind obținute urmare existenței cabinetului individual.

Prin urmare, și cheltuielile aferente realizării acestor venituri au fost efectuate de contribuabil tot ca urmare a exercitării profesiei sub forma cabinetului individual.

Astfel că, documentele justificative trebuie să conțină precizarea expresă a formei de organizare sub care se desfășoară activitatea de avocat, tocmai pentru a se identifica corect cumpărătorul care poate fi atât domnul X, în calitate de persoană fizică, care poate achiziționa bunuri și servicii pentru uzul său sau personal, cât și domnul X, în calitate de persoană fizică autorizată, care poate achiziționa bunuri și servicii în scopul exercitării profesiei de avocat.

Mai mult, inclusiv în Statul profesiei de avocat se stipulează, in mod expres, faptul că, în cazul cabinetelor individuale, denumirea acestora cuprinde numele avocatului titular urmat de sintagma "cabinet de avocat", această denumire utilizându-se în toate actele profesionale.

Invocarea de către contribuabil a dispozițiilor art. 39 din Legea nr. 571/2003 este nerelevantă, întrucât acestea fac referire la persoanele care au obligația de a plăti impozit pe venit și nu la modul de completare a documentelor justificative în baza cărora se realizează înregistrarea veniturilor și cheltuielilor în contabilitatea în partida simplă.

Referitor la cheltuielile reprezentând **imbracaminte**, deși contestatarul recunoaște că nu reprezintă cheltuieli cu achiziționarea unor obiecte vestimentare specifice profesiei de avocat (de ex. roba), pentru acestea organele de inspecție fiscală acordând deductibilitate din punct de vedere fiscal, contribuabilul consideră, in mod discriminatoriu față de alte categorii de contribuabili plătitori de impozit pe venit, că în cazul desfășurării profesiei de avocat, *"in care aspectul vestimentar este un element important în relația cu clienții"* achiziționarea oricărui obiect vestimentar reprezintă cheltuieli deductibile fiscal, contribuind în mod direct la obținerea veniturilor.

Potrivit prevederilor legale anterior citate, nu sunt cheltuieli deductibile sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale, astfel ca, in mod corect, organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceste cheltuieli (imbracaminte) sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Referitor la cheltuielile reprezentand **piese auto si servicii auto**, desi intre domnul X, in calitate de comodant si CIA X, in calitate de comodatar, a fost incheiat in data de 10.12.2001 un contract de comodat al carui obiect il constituie autoturismul marca x nr. x, potrivit caruia comodatarul are obligatia de a suporta toate cheltuielile folosintei autoturismului, inclusiv reparatii si piese de schimb, trebuie subliniat ca:

1. - din facturile anexate in sustinerea contestatiei nu rezulta ca serviciile si piesele respective au fost achizitionate pentru autoturismul dat spre folosinta gratuita cabinetului, respectiv ca aceste cheltuieli reprezinta, asa cum expres stipuleaza prevederile pct. 2 - art. 16 din HG nr. 54/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr. 7/2001 privind impozitul pe venit (HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal):

"cheltuielile cu functionarea si intretinerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit intelegerii din contract, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii."

2. - pentru niciuna dintre facturile anexate nu exista deviz de lucrari (mai mult, conform facturii fiscale nr. x, la denumirea serviciilor se mentioneaza "manopera cf deviz");

3. - cabinetul a dedus cheltuielile efectuate cu inspectiile tehnice periodice (facturile fiscale nr. x, nr. x, nr. x, s.a.), cheltuieli care, potrivit dispozitiilor art. 2 alin. 1 din OG nr. 81/2000 privind certificarea încadrării vehiculelor rutiere înmatriculate în normele tehnice privind siguranta circulatiei rutiere, protectia mediului si folosinta conform destinatiei, prin inspectia tehnica periodică, **cad in sarcina detinătorului legal al autoturismului.**

"Vehiculele rutiere înmatriculate sunt mentinute în circulatie numai dacă sunt supuse de către proprietarii acestora inspectiilor tehnice periodice."

3. - cheltuielile privind "transport masini avariate, incarcare auto avariat" sunt cheltuieli ce cad in sarcina proprietarului, intrucat cata vreme, conform prevederilor art. 48 din Legea nr. 136/1995 privind asigurarile si reasigurarile în România obligatia platii asigurarii obligatorii RCA cade in sarcina proprietarului, domnul X, in calitate de persoana fizica, si nu a cabinetului, rezulta ca tot proprietarul este cel care incaseaza despagubirile in caz de accident.

Referitor la sustinerea contribuabilului potrivit careia a achizitionat servicii si piese auto pentru un autoturism detinut in baza unui contract de leasing financiar, trebuie subliniat ca nu a depus niciun document din care sa rezulte acest fapt, desi, prin adresa nr. x, confirmata de primire in data de 31.01.2008, organul de solutionare a contestatiei i-a solicitat expres dovezile pe care se intemeiaza contestatia formulata.

Avand in vedere cele de mai sus reiese ca, in mod corect, organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceste cheltuieli (servicii si piese auto pentru anii 2003 - 2005) sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Referitor la cheltuielile reprezentand **cazare hotel, deplasare conferinta si participare seminar**, in temeiul pct. 2 - art. 16 din HG nr. 54/2003 pentru aprobarea

Normelor metodologice de aplicare a OG nr. 7/2001 privind impozitul pe venit (HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal), cheltuielile cu pregătirea profesională pentru contribuabili și salarii lor reprezintă cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal, **cu condiția ca** acestea să fie justificate cu documente legal întocmite, respectiv care să furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.

Din Raportul de inspecție fiscală nr. x, rezultă că au fost deduse cheltuielile reprezentând **cazare hotel, deplasare conferință și participare seminar**, pentru care **nu a prezentat înscrisuri** (contracte încheiate, invitații) care să demonstreze scopul și finalitatea acestor deplasări, respectiv care să demonstreze că aceste cheltuieli au fost efectuate cu ocazia pregătirii profesionale sau a reprezentării diversilor clienți în afara Bucureștiului.

Având în vedere cele de mai sus reiese că, în mod corect, organul de inspecție fiscală a stabilit că aceste cheltuieli (cazare hotel, deplasare conferință și participare seminar) sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal.

B. Referitor la cheltuielile reprezentând asigurare auto - x lei, pentru anul 2003; asigurări pentru locuința și asigurare de viață - x lei, pentru anul 2004; asigurări - x lei; pentru anul 2005 și asigurări - x lei, pentru anul 2006:

Asa cum s-a reținut anterior, potrivit dispozițiilor legale în vigoare pe perioada supusă impunerii pentru a putea fi deductibile din punct de vedere fiscal, cheltuielile efectuate trebuie să fie aferente venitului realizat, respectiv să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării acestuia și să fie justificate prin documente întocmite cu respectarea prevederilor pct. 13, 14 și 15 din OMFP nr. 58/2003 (OMFP nr. 1040/2004).

În anul 2003, sunt aplicabile prevederile pct. 2 din Normele metodologice de aplicare ale art. 16 din O.G. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobate prin H.G. nr. 54/2003:

"2. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- cheltuielile cu primele de asigurare care privesc **imobilizările corporale și necorporale**, inclusiv pentru **stocurile detinute**, precum și cheltuielile de asigurare **pentru boli profesionale și risc profesional și împotriva accidentelor de muncă**;

- cheltuielile cu primele de asigurare pentru bunurile din patrimoniul personal, **când acestea reprezintă garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității independente a contribuabilului.**"

Începând cu anul 2004 sunt aplicabile dispozițiile art. 49 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează:

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

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

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

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

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

1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;

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

3. boli profesionale, risc profesional si accidente de muncă;
4. persoane care obtin venituri din salarii, potrivit prevederilor capitolului III din prezentul titlu, cu conditia impozitării sumei reprezentând prima de asigurare, la beneficiarul acesteia, la momentul plății de către suportator."

Prevederi legale similare se regasesc si in anii 2005 si 2006.

Avand in vedere reglementarile legale de mai sus, rezulta ca pentru a fi deductibile, primele de asigurare trebuie sa vizeze asigurarea bunurilor (imobilizari corporale si necorporale) din patrimoniul cabinetului individual de avocat, a stocurilor detinute sau asigurarea profesionala, respectiv asigurarea pentru boli profesionale si risc profesional si împotriva accidentelor de munca care, potrivit legii, este o asigurare obligatorie, facand parte din sistemul de asigurari sociale si fiind garantata de stat.

Totodata, pot fi deductibile cheltuielile cu primele de asigurare pentru bunurile din patrimoniul personal, **cu conditia** ca acestea sa reprezinte garantie bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității independente a contribuabilului, precum si cheltuielile cu primele de asigurare efectuate pentru persoane care obtin venituri din salarii, cu conditia impozitării sumei reprezentând prima de asigurare, la beneficiarul acesteia, la momentul plății de către suportator (incepand cu anul 2004).

De mentionat este faptul ca, desi, prin adresa nr. x, confirmata de primire in data de 31.01.2008, organul de solutionare a contestatiei i-a solicitat contestatarului in mod expres dovezile pe care se intemeiaza contestatia formulata, acesta nu a prezentat niciun document privind acest capat de cerere. Astfel ca, nu a facut dovada faptului ca, asa cum sustine in contestatie, "contractele de asigurare au fost incheiate pentru bunurile achizitionate (calculatoare, aparatura birotica, etc) de CIA X aflate in patrimoniu".

Intrucat nu a depus documente din care sa rezulte ca asigurarile in speta vizeaza una dintre categoriile de bunuri/persoane expres prevazute de lege, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au considerat nedeductibile fiscal asigurarile efectuate in cursul anilor 2003 - 2006.

C. Referitor la reintregirea veniturilor cu suma de x lei, pentru anul

2006:

Cu privire la includerea in venitul brut a contravalorii obiectelor de inventar si a mijloacelor fixe in cazul transformarii formei de exercitare a profesiei de avocat, organul de solutionare a contestatiei a solicitat punctul de vedere al directiilor de specialitate din ANAF/MFP. Drept urmare, prin adresa nr. x, in baza punctului de vedere exprimat de Directia Generala Legislatie Impozite Directe din cadrul MEF din adresa nr. x (reconfirmat prin adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x), Directia de indrumare si asistenta a contribuabililor din cadrul ANAF ne-a comunicat urmatoarele:

Normele metodologice de aplicare a OG nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, aprobate prin HG nr. 1066/1999 (a OG nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobate prin HG nr. 54/2003 si a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004) **"mentioneaza in mod expres elementele care nu constituie venit brut, anumerarea respectiva avand caracter limitativ. In consecinta, chiar daca legea fiscala nu prevede expres speta la care se face referire in adresa dvs, aplicarea legii se face dupa principiul general, deoarece situatia prezentata nu se circumscribe exceptiilor limitativ mentionate de lege."**

De altfel, aceeași Direcție de îndrumare și asistență a contribuabililor din cadrul ANAF ne-a înștiințat că referitor la această speta a fost sesizată Comisia Fiscală Centrală, încă din data de 13.04.2006, în vederea adoptării unei soluții unitare. Având în vedere acest aspect, DGFP-MB a resolicitat, în mod constant și repetat, începând cu data de 13.07.2006, inclusiv prin adresa nr. x, aplicarea dispozițiilor punctului 9.2 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005, respectiv supunerea spetei spre dezbateră, în regim de maximă urgență, de către Comisie.

Se reține că, prin adresele nr. x și nr. x (comunicate la data de 19.02.2010 de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul ANAF), Direcția Generală Legislație Impozite Directe din cadrul MEF a comunicat Secretariatului tehnic al Comisiei Fiscale Centrale faptul că "*nu este oportună înscrierea spetei pe agenda de lucru a Comisiei Fiscale Centrale*", cauza fiind reglementată prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

*"Astfel, în conformitate cu prevederile punctului 36 din Normele metodologice date în aplicarea art. 48 din Codul fiscal, în venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natură, cum sunt: venituri din vânzarea de produse și de marfuri, venituri din prestarea de servicii și executarea de lucrări, **venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii** și orice alte venituri obținute din exercitarea activității, precum și veniturile din dobânzile primite de la bănci pentru dispoznibilitățile bănești aferente afacerii, din alte activități adiacente și altele asemenea.*

În cazul încetării definitive a activității sumele obținute din valorificarea bunurilor din patrimoniul afacerii, înscrise în Registrul-inventar, cum ar fi mijloace fixe, obiecte de inventar și altele asemenea, precum și stocurile de materii prime, materiale și produse finite și marfuri ramase nevalorificate sunt incluse în venitul brut.

În cazul în care bunurile din patrimoniul afacerii trec în patrimoniul personal al contribuabilului, din punct de vedere fiscal se consideră o înstrăinare, iar suma reprezentând contravaloarea acestora se include în venitul brut al afacerii.

În toate cazurile evaluarea se face la prețurile oractice pe piață sau stabilite prin expertiză tehnică.

Nu constituie venit brut următoarele:

- aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia;

- sumele primite sub orice formă de credite bancare ori de împrumuturi de la persoane fizice sau juridice;

- sumele primite ca despăgubiri;

- sumele ori bunurile primite sub formă de sponsorizări, mecenat sau donații."

Se menționează că, potrivit OMFP nr. 877/2005 privind constituirea și atribuțiile Comisiei fiscale centrale, respectiv OMFP nr. 1318/2008 și OMFP nr. 183/2010, Comisia emite decizii pentru problemele de natură fiscală, pentru care se impune o soluționare unitară în vederea eliminării interpretărilor diferite în aplicarea legislației. DGFP-MB, tocmai în acest sens, a solicitat direcției de specialitate, respectiv Direcției Generale Legislație Impozite Directe din cadrul MEF, singura în măsură să sesizeze Comisia fiscală centrală, supunerea spre dezbateră a problematicei fiscale cu privire la includerea în venitul brut a contravalorii obiectelor de inventar și a mijloacelor fixe în cazul transformării formei de exercitare a profesiei de avocat.

Fata de cele prezentate, Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGFP-MB, prin adresa nr. x, a resolicitat Directiei Generale Legislatie Impozite Directe din cadrul MEF urmatoarele:

"Va rugam sa ne comunicati daca prin adresa remisa Secretariatului tehnic al Comisiei Fiscale Centrale, in care invocati prevederile pct. 36 din HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, cu privire la incetarea definitiva a activitatii, venitii asupra punctului de vedere transmis la solicitarile anterioare ale directiei noastre si ca atare, supunerea spre dezbaterea Comisiei Fiscale Centrale nu mai are obiect.

In situatia in care va mentineti punctul de vedere, va resolicitam aplicarea dispozitiilor punctului 9.2 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobata prin Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 519/2005, respectiv cauza - includerea/neincluderea in venitul brut a contravalorii obiectelor de inventar si a mijloacelor fixe in cazul transformarii formei de exercitare a profesiei de avocat/notar public (pe perioade diferite, respectiv 2000 - 2009) - sa fie supusa dezbaterei in regim de maxima urgenta de catre Comisia Fiscala Centrala, tinand cont si de faptul ca punctul de vedere al directiei noastre a fost si este contrar punctului dvs. de vedere."

Ca raspuns la solicitarea noastra, prin adresa nr. x, transmisa prin fax, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, Directia Generala Legislatie Impozite Directe din cadrul MEF ne-a comunicat urmatoarele:

*"1. pentru perioada anterioara intrarii in vigoare a prevederilor OUG nr. 109/2009 pentru modificarea si completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv 1 ianuarie 2010, **ne mentinem punctul de vedere** formulat prin adresa nr. x. Precizam faptul ca, **schimbarea formei de organizare a activitatii independente era considerata, potrivit actelor normative in vigoare la acea data, numai din punct de vedere al tratamentului fiscal aplicabil, ca o incetare definitiva a activitatii respective;***

2. prevederile art. 48 alin. 2 lit. c, asa cum au fost modificate prin ordonanta de urgenta mentionata mai sus au schimbat tratamentul fiscal aplicabil pentru operatiunile respective si nu au fost adoptate pentru clarificarea prevederii anterioare.

In legatura cu practica instantelor de judecata invocata, opinam ca aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea cazurilor deoarece jurisprudenta nu reprezinta izvor de drept."

Potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x:

CIA X a functionat, incepand cu data de 01.10.1998, in baza Deciziei nr. x emisa de Baroul Bucuresti, la sediul din x.

Conform Deciziei nr. x, si-a schimbat sediul profesional in x.

Incepand cu data de 01.12.2004, conform Deciziei nr. x, s-a aprobat desfasurarea activitatii profesionale si la sediul secundar situat in x.

Conform Deciziei nr. x s-a desfiintat CIA X incepand cu data de 01.02.2006 si s-a aprobat infiintarea SCA X.

Organele de inspectie fiscala, pentru anul 2006, au procedat la reintregirea veniturilor contribuabilului cu suma de x lei, care se compune din mijloace fixe in suma de x lei, obiecte de inventar in suma de x lei si carti juridice in suma de x lei, pe motiv ca domnul avocat si-a incetat activitatea in cadrul CIA X, iar aceste mijloace fixe si obiecte de inventar au fost transferate la SCA X.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, nu pot retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele contestatarului cu privire la acest capat de

cerere, motiv pentru care, rezulta ca, in mod corect, organul de inspectie fiscala a procedat la reintregirea veniturilor contribuabilului cu suma de x lei, pentru anul 2006, considerand ca in speta este vorba de o incetare definitiva a activitatii cabinetului de avocat si inceperea unei noi activitati in cadrul SCA X.

D. - Referitor la cheltuielile reprezentand protocol in suma de x lei pentru anul 2002 si x lei pentru anul 2003:

Avand in vedere ca, pe de-o parte, asa cum s-a demonstrat anterior atat cheltuielile deductibile/nedeductibile, cat si veniturile au fost determinate corect de catre organele de inspectie fiscala, iar pe de alta parte, contestatarul nu a depus documente sau situatii care sa contrazica constatarile AFP Sector 2, desi i s-a solicitat expres de catre organul de solutionare a contestatiei, rezulta ca in mod corect au fost calculate cheltuielile cu protocolul in suma de x lei pentru anul 2002 si x lei pentru anul 2003.

In conformitate cu prevederile art. 213 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizării."

Trebuie subliniat faptul ca desi domnul X contesta integral diferentele de impozit pe venitul net anual pentru anii 2002 - 2006, in suma totala de x lei stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, acesta isi motiveaza contestatia doar din punct de vedere al neacordarii deductibilitatii cheltuielilor si al reintregirii veniturilor mai sus analizate (pct. A - D), desi i s-a solicitat, prin adresa nr. x, confirmata de primire in data de 31.01.2008, prezentarea, in temeiul dispozitiilor art. 206 alin. 1 lit. c, coroborate cu pct. 2.4 si 2.5 din OPANAF nr. 519/2005, a motivelor de fapt de drept pe care se intemeiaza intreaga contestatie formulata.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, urmeaza a se respinge contestatia formulata de domnul X pentru suma de x lei reprezentand diferente de impozit pe venitul net anual pentru anii 2002 - 2006 stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 2.

3.5 Majorarile de intarziere in suma totala de x lei aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2002 - 2005 stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x:

Cauza supusa solutionarii este daca AFP Sector 2 a stabilit corect suplimentar de plata majorari de intarziere in suma de x prin Decizia de impunere nr. x, in conditiile in care, pe de-o parte, la punctul 3.4 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand diferente de impozit pe venitul net anual pentru anii 2002 - 2005, iar, pe de alta parte, contestatarul nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte ca organele de inspectie fiscala au calculat eronat majorarile de intarziere contestate.

In fapt, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, AFP Sector 2 a stabilit in sarcina contribuabilului majorari de intarziere in suma de x lei aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2002 - 2005.

In drept, potrivit dispozitiilor pct. 2 si 3 din OG nr. 26/2001 pentru modificarea Ordonantei Guvernului nr. 11/1996 privind executarea creantelor bugetare

"2. Articolul 13 va avea următorul cuprins:

"Art. 13. - Pentru achitarea cu întârziere a obligatiilor bugetare, debitorii **datorează majorări de întârziere**, calculate pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare scadentei obligatiei bugetare si până la data realizării sumei datorate inclusiv, potrivit prevederilor legale în vigoare.

Cota majorărilor de întârziere se stabileste prin hotărâre a Guvernului, la propunerea Ministerului Finantelor Publice, corelată cu taxa oficială a scontului, stabilită de Banca Națională a României.

În cazul constatării unor diferente de obligatii bugetare, stabilite de organele competente, **majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadentei obligatiei bugetare**, la care s-a stabilit diferenta, până la data realizării acesteia inclusiv, prevederile alin. 1 aplicându-se în mod corespunzător.

În cazul obligatiilor bugetare stinse prin compensare, majorările de întârziere pentru neplata acestor obligatii se calculează până la data la care compensarea a devenit posibilă, potrivit legii."

3. Articolul 13¹ va avea următorul cuprins:

"Art. 13¹. - (...) Plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor venituri bugetare, cu exceptia majorărilor de întârziere, a penalităților si a amenzilor, **se sancționează cu o penalitate de întârziere** de 0,5% pentru fiecare lună si/sau pentru fiecare fractiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care acestea aveau termene de plată. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligatia de plată a majorărilor de întârziere si/sau a penalităților."

De asemenea, in conformitate cu prevederile art. 12 art. 13 si art. 14 din O.G. nr. 61/2002 privind colectarea creantelor bugetare, in vigoare de la 1 ianuarie 2003:

"Art. 12 - Pentru neachitarea la termenul scadent a obligatiilor bugetare debitorii **datoreaza dobanzi si penalitati de intarziere.**"

"Art. 13 - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi, incepand cu ziua imediat următoare scadentei obligatiei bugetare si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferentele de obligatii bugetare, stabilite de organele competente, **dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadentei obligatiei bugetare**, la care s-a stabilit diferenta, până la data stingerii acesteia inclusiv."

"Art. 14 - (1) Plata cu intarziere a impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor obligatii bugetare, cu exceptia dobanzilor, penalitatilor de orice fel si a amenzilor, **se sancționeaza cu o penalitate de intarziere** de 0,5% pentru fiecare luna si/sau pentru fiecare fractiune de luna de intarziere, incepand cu data de intai a lunii următoare celei in care acestea aveau termen de plata. Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor si/sau a penalitatilor".

Prevederile legale similare se regasesc pe intreaga perioada supusa impunerii, inclusiv incepand cu anul 2004 cand au intrat in vigoare dispozitiile O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datorează după acest termen majorări de

întârziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala majorarile de intarziere (dobanzile si penalitatile de intarziere) se datorează începând cu ziua imediat următoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si până la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la suma de x lei reprezentand majorari de intarziere aferente aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2002 - 2005, individualizata prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, se retine ca stabilirea de majorari de intarziere (dobanzi si penalitati de intarziere) aferente impozitului pe venit, in sarcina contestatarului reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contestatarului a fost retinut debitul de natura impozitului pe venit aferent perioadei 2002 - 2005, in suma de x lei, iar prin contestatie nu se prezinta argumente privind modul de calcul al majorarilor de intarziere (dobanzilor si penalitatilor de intarziere) si nici documente sau situatii din care sa rezulte ca acestea au fost calculate eronat, desi i s-a solicitat expres prin adresa nr. x, confirmata de primire in data de 31.01.2008, rezulta ca domnul X datoreaza si suma de x lei cu titlu de majorari de intarziere aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2002 - 2005, reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".

Avand in vedere cele mai sus prezentate, urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de domnul X pentru suma de x lei cu titlu de majorari de intarziere aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2002 - 2005 stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa de AFP Sector 2.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 12 art. 13 si art. 14 din O.G. nr. 61/2002, pct. 2 si 3 din OG nr. 26/2001, OMFP nr. 1040/2004, pct. 13, 14 si 15 din OMFP nr. 58/2003, pct. 2 - art. 16 din H.G. nr. 54/2003, pct. 2 - art. 16 din HG nr. 1066/1999, art. 10 si art. 16 din OG nr. 7/2001, art. 115, art. 116 si art. 121 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, in vigoare in cursul anului 2005, pct. 2.4, pct. 2.5, pct. 12.6 si pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, art. 16 alin. (1) si art. 102 alin. (1) si (2) din Statul profesiei de avocat, din 31/05/2001, art. 169 alin. (1) si art. 172 alin. (1) lit. h) si art. 180 alin. (1) si (2), art. 181 alin. 1 si art. 205¹ din Statul profesiei de avocat, din 25/09/2004, Decizia V din data de 15.01.2007 emisă de Inalta Curte de Casatie si Justitie - Sectiile Unite, art. 49, art. 127 alin. 1 si 2, art. 128 alin. 4, art. 137 alin. 1 lit. b, art.145 alin. (1) lit. a), art. 154, art. 155 alin. 8 si art. 160 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 21 si pct. 57 alin. 1 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, art. 206, art. 216 alin. (1) si (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE:

1. Respinge in parte ca neintemeiată contestatia formulata de **CIA X**, pentru suma de **x lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata de plata si majorari de intarziere aferente in suma de **x lei** stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. x emisa de AFP Sector 2.

2. Desfiinteaza in parte Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. x, pentru suma de **x lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata de plata si majorari de intarziere aferente in suma de **x lei** stabilite in sarcina **CIA X**, urmand ca Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 2 sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare, cu sustinerile contestatarului si cu retinerile din prezenta decizie.

3. Respinge ca neintemeiata si nemotivata contestatia formulata de **CIA X** cu privire la penalitatile de intarziere aferente TVA in suma dex **lei** stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. x.

4. Respinge contestatia formulata de domnul **X** pentru suma de **x lei** reprezentand diferente de impozit pe venitul net anual pentru anii 2002 - 2006 stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 2.

5. Respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de domnul **X** pentru suma de **x lei** cu titlu de majorari de intarziere aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2002 - 2005 stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa de AFP Sector 2.

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

DECIZIA nr. 82/2010

privind solutionarea contestatiei formulata de domnul **X**,
titular al **Cabinetului Individual de Avocatura x**,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Serviciul inspectie fiscala persoane fizice din cadrul Administratia Finantelor Publice Sector 2, cu adresele nr. x si nr. x, inregistrate la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x si sub nr. x, asupra contestatiei formulata de domnul **X**, cu domiciliul in x, titular al **Cabinetului Individual de Avocatura x**.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 2 sub nr. x, respectiv sub nr. x, completata prin adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, il constituie:

1 - Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit suplimentar in plus diferente de impozit pe venitul net anual pentru anii 2002 - 2006, in suma totala de x lei si accesoriile aferente in suma totala de x lei, dupa cum urmeaza:

Pentru anul 2002:

- x lei reprezentand diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar de plata;
- x lei reprezentand accesorii aferente.

Pentru anul 2003:

- x lei reprezentand diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar de plata;
- x lei reprezentand accesorii aferente.

Pentru anul 2004:

- x lei reprezentand diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar de plata;
- x lei reprezentand accesorii aferente.

Pentru anul 2005:

- x lei reprezentand diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar de plata;
- x lei reprezentand accesorii aferente.

Pentru anul 2006:

- x lei reprezentand diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar de plata.

Contribuabilul contesta diferentele de impozit pe venitul net anual stabilite suplimentar in plus pentru anii 2002 - 2006, in suma totala de **x lei** si accesoriile aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual stabilite suplimentar in plus pentru anii 2002 - 2005 in suma totala de **x lei**.

2. Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit suplimentar de plata:

- x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- x lei reprezentand majorari de intarziere aferente.

Contribuabilul contesta numai:

- **x lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- **x lei** reprezentand majorari de intarziere aferente;
- **x lei** reprezentand penalitati de intarziere.

Deciziile de impunere contestate, comunicate in data de **07.12.2007**, au fost emise in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 2.

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**, titular al fostului **Cabinet Individual de Avocatura x**.

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

I. In sustinerea contestatiei, contribuabilul aduce urmatoarele argumente:

Referitor la TVA:

1 - cu privire la TVA nedeductibila aferenta trimestrelor III si IV 2005 in suma de x lei:

Desi facturile fiscale nu contin denumirea integrala a CIA X, bunurile achizitionate sunt destinate si folosite in scopul obtinerii de venit, respectand dispozitiile art. 146 alin. 1 si art. 155 alin. 5 din Codul fiscal. Facturile fiscale cuprind toate mentiunile obligatorii prevazute de lege.

Intre X si CIA X nu exista diferente de ordin juridic. CIA X reprezinta o forma de exercitare a profesiei si nu este o persoana distincta, cu caracteristici de identificare aparte.

2 - cu privire la TVA colectata in suma de x lei pentru anul 2006:

Invocarea dispozitiilor art. 128 pct. 1 din Codul fiscal este eronata, deoarece aceasta prevedere legala se aplica in cazul transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar catre o alta persoana, ceea ce nu a fost cazul odata cu schimbarea formei de exercitare a activitatii profesionale in luna februarie 2006.

Referitor la impozitul pe venit:

1 - Cu privire la cheltuielile cu cazarea realizate in anii 2003 si 2004 in valoare de x lei si cheltuielile de deplasare realizate in anul 2004 in suma de x lei:

Au fost efectuate in scopul desfasurarii activitatii - prestarea de servicii juridice catre clienti, inclusiv clienti care nu se afla in Bucuresti, conform contractelor de asistenta juridica incheiate cu terti, in scopul reprezentarii clientilor in fata tertilor.

Pe facturi sunt inscrise numele si CNP-ul sau.

Cazarea se efectueaza pe baza cartii de identitate, X fiind reprezentantul legal al CIA X.

Deplasarile au fost efectuate pentru seminarii si conferinte pe teme de actualitate, in scopul perfectionarii profesionale a avocatului X, conform art. 300 din Statutul profesiei de avocat.

2 - Cu privire la cheltuielile cu piese auto si servicii reparatii auto realizate in anul 2003 in suma de x lei, in anul 2004 in suma de x lei si in anul 2005 in suma de x lei si x lei:

Exista un contract de cedarea dreptului de folosinta pentru un autoturism incheiat cu CIA X si un contract de leasing financiar pentru achizitia altui autoturism, cheltuielile respective fiind in sarcina cabinetului.

In plus, bunurile care fac obiectul unui contract de leasing, inchiriere sau orice alta modalitate de punere la dispozitie (deci si comodatul) sunt considerate bunuri de capital, iar cheltuielile legate de acestea trebuie recunoscute.

X este reprezentantul legal al CIA X, actionand in numele si in interesul cabinetului.

3. Cu privire la cheltuielile reprezentand imbracaminte realizate in anii 2002 - 2006, in valoare totala de x lei:

Avocatii au obligatia deontologica de a avea o tinuta vestimentara decenta atunci cand intra in contact cu clientii si cu reprezentantii autoritatilor publice, inclusiv in fata instantelor.

Organele de inspectie fiscala au acordat deductibilitate numai pentru robele achizitionate, netinand cont de faptul ca au fost incluse in cheltuieli un minimum de articole vestimentare - costum, camasi, cravate - care prin natura lor servesc indeplinirii scopurilor profesionale.

4. Cu privire la cartile juridice in suma de x lei:

Cartile juridice nu sunt obiecte de inventar intrucat reprezinta materiale de lucru, "nu reprezinta parte din patrimoniul afacerii care a incetat definitiv si nu pot fi luate in calcul la reintregirea venitului brut cu valoarea de intrare".

5. Cu privire la asigurarile platite in perioada 2003 - 2006 in suma de x lei:

Contractele de asigurare au fost incheiate pentru bunurile achizitionate (calculatoare, aparatura birotica, etc) de CIA X aflate in patrimoniu, precum si pentru cele aflate in folosinta CIA X.

6. Cu privire la cheltuielile de protocol care depasesc limita admisa de lege pentru anul 2002 in suma de x lei si pentru anul 2003 in suma de x lei:

Tinand cont de cele aratate anterior se modifica si aceste cheltuieli.

7. Cu privire la reintregirea veniturilor in anul 2006 urmare incetarii definitive a activitatii in suma de x lei:

- valoare mijloace fixe - x lei;
- valoare obiecte de inventar - x lei;
- valoare carti juridice - x lei.
- valoarea ramasa neamortizata a mijloacelor fixe in suma de x lei.

Aceste sume nu ar trebui luate in calcul datorita faptului ca patrimoniul cabinetului este un patrimoniu de afectatiune profesionala, creat pentru a sustine obligatiile asumate in nume propriu de insasi forma de exercitare a profesiei si care a fost transferat in momentul suspensarii activitatii CIA X care SCA X, urmand ca la incetarea activitatii acestuia sa fie preluat inapoi de CIA X.

In concluzie, in mod eronat, organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta de venit net in suma de x lei si o diferenta de impozit de plata in suma de x lei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 2 au fost emise Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit suplimentar in plus diferente de impozit pe venitul net anual pentru anii 2002 - 2006, in suma totala de x lei si accesoriile aferente in suma totala de x lei si Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit suplimentar de plata taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei.

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

3.1 Referitor la taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. x:

Cauza supusă solutionării este dacă societatea contestatara are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată in suma de x lei evidentiată în facturi care nu indeplinesc conditiile legale.

În fapt, în perioada trimestrul III - trimestrul IV 2005, cabinetul a dedus, pentru achizițiile de bunuri si servicii, TVA in suma de x lei aferenta unor facturi care nu indeplinesc conditiile legale.

Drept pentru care, organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata/nedeductibila 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 de inspectia fiscala nr. x.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.145 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare:

“(3) Dacă bunurile si serviciile achizitionate **sunt destinate utilizării în folosul operatiunilor sale taxabile**, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, si pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă.”

coroborate cu prevederile art. 155 alin. 8 si art. 160 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare:

“Art. 155 - (8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informatii:

a) seria si numărul facturii;

b) data emiterii facturii;

c) numele, adresa si codul de identificare fiscală ale persoanei care emite factura;

d) **numele, adresa si codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii. (...)**

"Art. 160. - (1) Corectarea informatiilor înscrise în facturi fiscale sau alte documente legal aprobate se va efectua astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informatiile din documentul initial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informatiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informatiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat. Documentele respective se vor înregistra în jurnalul de vânzări, respectiv de cumpărări, și vor fi preluate în deconturile întocmite de furnizor și, respectiv, de beneficiar, pentru perioada în care a avut loc corectarea."

Totodată, se retine că prin Decizia V din data de 15.01.2007 emisă de Inalta Curte de Casatie și Justitie - Sectiile Unite - publicată în Monitorul Oficial nr.732 din 30 octombrie 2007, se prevede:

"Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu contin sau nu furnizează toate informatiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA."

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca o prima conditie pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrise in facturile de achizitie este justificarea sumei taxei prin documente intocmite conform legii de catre contribuabilii inregistrati ca platitori de TVA. De asemenea, cumparatorul are obligatia de a inregistra in contabilitate facturi fiscale sau documente legal aprobate care sa contina toate datele prevazute a fi completate in mod obligatoriu și de a verifica intocmirea corecta a acestora.

De altfel, justificarea dreptului de deducere se efectueaza cu facturi fiscale in original emise in scopul operatiunilor taxabile ale beneficiarului de bunuri și servicii.

Se retine ca CIA X avea obligatia justificarii dreptului de deducere a TVA cu facturi fiscale detinute in original și intocmite potrivit prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care trebuie să cuprindă informatiile prevăzute la art. 155 alin. (5), respectiv care sa contina la rubrica "cumparator" numele, adresa și codul de identificare fiscală ale beneficiarului de bunuri sau servicii, respectiv ale domnului X, in calitate de persoana fizica autorizata, al carei CIF este x (conform certificatului de inregistrare fiscala eliberat in data de 28.07.2005).

De altfel, inregistrarea in evidenta contabila a unor facturi care nu respecta prevederile legale, conduce la sanctionarea contribuabilului cu pierderea dreptului de deducere a TVA aferenta facturilor respective.

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, în perioada trimestrul III - trimestrul IV 2005, cabinetul a dedus TVA in suma de x lei aferenta unor facturi inregistrate pe numele domnului X, in calitate de persoana fizica, și nu pe numele domnului X, in calitate de persoana fizica autorizata, al carei CIF este x, care se considera a fi beneficiarul bunurilor și serviciilor achizitionate. Trebuie subliniat ca acest aspect este recunoscut de insusi contribuabilul, prin contestatia formulata.

De altfel, facturile respective nu contin toate datele prevazute de formular, obligatoriu de completat, conform prevederilor legale; la rubrica CIF pe unele facturi este mentionat numai CNP-ul domnului X, iar pe altele la aceasta rubrica nu este completat nimic.

De exemplu, factura fiscala nr. x nu contine CIF, IBAN, banca, date privind expeditia.

Prin urmare, se retine ca achizitiile in cauza nu sunt efectuate in scopul operatiunilor taxabile ale domnului X, in calitate de persoana fizica autorizata. Faptul ca documentele justificative prezentate organului de inspectie fiscala pe numele domnului X, in calitate de persoana fizica, si nu pe numele domnului X, in calitate de persoana fizica autorizata, al carei CIF este x, intaresc ideea ca aceste achizitii sunt efectuate in interes personal si privesc bunuri care sunt folosite pentru uzul personal al contribuabilului persoana fizica.

Mai mult, documentele justificative trebuie sa contina elementele de identificare ale persoanei fizice autorizate, tocmai pentru a se identifica corect cumparatorul care poate fi atat domnul X, in calitate de persoana fizica, care poate achizitiona bunuri si servicii pentru uzul sau personal, cat si domnul X, in calitate de persoana fizica autorizata, care poate achizitiona bunuri si servicii in scopul exercitarii profesiei de avocat.

Invocarea de catre contribuabil a dispozitiilor art. 17 din OG. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si art. 39 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal este nerelevanta, intrucat acestea fac referire la persoanele care au obligatia de a plati impozit pe venit si nu la modul de completare a documentelor justificative in baza carora se acorda dreptul de deducere a TVA.

Având în vedere cele retinute mai sus, precum si faptul că nu se prezintă certe argumente de fapt si de drept in sustinerea acestui capat de cerere din partea contribuabilului si nici dovada faptului ca documentele justificative au fost corectate potrivit dispozitiilor legale si tinand cont de principiul accessorium sequitur principale, urmeaza a se respinge in parte ca neîntemeiată contestatia formulata de CIA X, pentru suma de x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata de plata si majorari de intarziere aferente in suma de x lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. x.

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

Cauza supusa solutionarii este daca aportul de folosinta a unor bunuri la constituirea unei asociatii civile profesionale constituie o operatiune asimilata livrarilor de bunuri, supusa taxei pe valoarea adaugata, in conditiile in care pentru o parte din bunurile respective a fost dedusa partial taxa in momentul achizitionarii lor de catre persoana fizica impozabila separat, iar folosinta bunurilor este gratuita.

In fapt, cu privire la taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de x lei, prin Raportul de inspectie fiscala nr. x, Administratia Finantelor Publice Sector 2 a constatat urmatoarele:

- Cabinetul individual de avocatura X a devenit platitor de TVA incepand cu data de 01.08.2005;

- conform Deciziei Baroului Bucuresti nr. x, Cabinetul individual de avocatura X si-a incetat activitatea, domnul X desfasurandu-si activitatea in cadrul SCA "X", incepand cu data de 01.02.2006

- pentru mijloacele fixe si obiectele de inventar in valoare de x lei s-au reintregit veniturile si s-a colectat TVA in suma de x lei, in baza art. 128 alin. 1 si 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In consecinta, in baza acestor constatari, Administratia Finantelor Publice Sector 2 a stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata 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 de inspectia fiscala nr. x.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 127 alin. 1 si 2, art. 128 alin. 4, art. 137 alin. 1 lit. b si art. 154 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 21 si pct. 57 alin. 1 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, in vigoare pe perioada supusa verificarii, 01.07.2005 - 31.12.2006:

"**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** - (4) Preluarea de către persoane impozabile a bunurilor achizitionate sau fabricate de către acestea pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispozitie altor persoane în mod gratuit constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective sau părților lor componente **a fost dedusă total sau partial.**"

"**Art. 137.** - (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

(...) b) **prețurile de achizitie sau, în lipsa acestora, prețul de cost, determinat la momentul livrării, pentru operatiunile prevăzute la art. 128 alin. (3) lit. e), alin. (4) si (5).** Dacă bunurile sunt mijloace fixe, prețul de achizitie sau prețul de cost se ajustează, astfel cum se prevede în norme. (...)"

Normele metodologice:

"**21. (1)** Baza de impozitare pentru mijloacele fixe constatate lipsă, care se cuprind în sfera taxei pe valoarea adăugată, conform art. 128 alin. (3) lit. e) din Codul fiscal, este constituită după cum urmează:

a) dacă lipsurile nu sunt imputabile, **baza de impozitare este valoarea rămasă la care aceste bunuri sunt înregistrate în contabilitate, calculată în functie de amortizarea contabilă. Dacă mijloacele fixe sunt complet amortizate, baza de impozitare este zero;**

b) dacă lipsurile sunt imputabile, baza de impozitare este suma imputată, dar nu mai puțin decât valoarea rămasă a mijlocului fix. Pentru mijloacele fixe complet amortizate, baza de impozitare este suma imputată.

(2) În situatiile prevăzute la art. 128 alin. (4) și (5) din Codul fiscal, baza de impozitare pentru mijloace fixe este cea stabilită la alin. (1) lit. a.)

"**Art. 154.** - În înțelesul taxei pe valoarea adăugată, **o asocieră** sau altă organizație care nu are personalitate juridică se consideră a fi o persoană impozabilă separată, **pentru acele activități economice desfășurate de asociați sau parteneri în numele asociației sau organizației respective**, cu excepția asociațiilor în participatiune."

Norme metodologice:

"57. (1) Orice asociat sau partener al unei asocieri ori organizații fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separată pentru acele activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii sau organizației respective".

În speta sunt aplicabile și prevederile art. 181 alin. 1 din Statutul profesiei de avocat, potrivit cărora:

"**Art. 181.** - (1) Cabinetele individuale se pot asocia în scopul exercitării în comun a profesiei. **Asocieră nu poate restrânge drepturile avocaților asociați și nici nu poate aduce atingere drepturilor și obligațiilor aferente patrimoniului de afectare profesională a fiecărui cabinet intrat în asocieră.**"

Față de dispozițiile legale sus-citate, rezulta că nu sunt considerate persoane impozabile din punct de vedere al TVA persoanele fizice care nu desfășoară activități economice sau persoanele fizice care nu acționează de o manieră independentă în desfășurarea activității. Persoanele fizice care desfășoară activități independente, respectiv exercită o profesiune liberală sunt considerate, din punct de vedere al taxei, persoane impozabile, indiferent de modul în care își exercită activitatea.

De asemenea, persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile și/sau operațiuni scutite cu drept de deducere au obligația, în condițiile stabilite de lege, să se declare ca platitori de TVA, urmând procedurile privind înregistrarea fiscală a contribuabililor.

Cu privire la situația în care s-au pus la dispoziția unei societăți civile profesionale, cu titlu gratuit, bunuri achiziționate de unul dintre asociați (cabinet individual de avocatură), prevederile legale mai sus invocate stipulează că această **operațiune este asimilată livrării de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial** (art. 128 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare).

Cu privire la speta supusă soluționării, s-a pronunțat și Direcția de legislație în domeniul TVA din Ministerul Economiei și Finanțelor prin adresa nr. 811046/2008, în care se precizează că, în conformitate cu prevederile art. 128 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este asimilată livrării de bunuri cu plata punerea la dispoziția societății civile, cu titlu gratuit, a mijloacelor fixe și obiectelor de inventar, **pentru care a dedus parțial sau total TVA, în perioada 01.08.2005 - 31.01.2006.**

Conform constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x, organele de control au stabilit că potrivit Deciziei Baroului București nr. x, Cabinetul individual de avocatură X și-a încetat activitatea, iar pentru mijloacele fixe și obiectele de inventar în

valoare de **x lei** s-au reintregit veniturile si s-a colectat TVA in suma de x lei, in baza art. 128 alin. 1 si 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, in sustinerea contestatiei, contribuabilul a anexat contractul pentru constituirea unei societati civile profesionale de avocati, incheiat la data de 01.12.2005 intre domnul X si domnul x, ambii avocati inscrisi in Tabloul avocailor Bucuresti, din care rezulta ca domnul avocat X a adus ca aport de folosinta cu titlu de bunuri personale, mijloacele fixe mentionate in inventarul anexat la contractul mentionat, in suma totala de **x lei**.

Intrucat din raportul de inspectie fiscala nu rezulta modalitatea de stabilire si componenta sumei de x lei, prin adresa nr. x, organul de solutionare a contestatiei a solicitat Administratiei Finantelor Publice Sector 2, complinirea acestei lipse.

Drept urmare, prin adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, organul de inspectie fiscala nu a transmis o situatie explicita/clara privind cele solicitate.

De altfel, din acesta situatie nu se poate stabili cu exactitate care este data achizitiei unor obiecte de inventar/mijloace fixe si daca pentru bunurile puse la dispozitie de CIA X, societatii civile profesionale, cu titlu gratuit, s-a dedus partial sau integral TVA si care este cuantumul TVA dedusa in perioada 01.08.2005 - 31.01.2006.

Fata de cele mai sus precizate, se retine ca AFP Sector 2, pentru mijloacele fixe si obiectele de inventar in valoare de **x lei**, a reintregit veniturile contribuabilului si a colectat TVA in suma de x lei, in conditiile in care nu a facut nicio constatare cu privire la aceasta operatiune, respectiv:

- care sunt documentele detinute de contribuabil privind transferul respectiv;
- nu s-au facut precizari privind existenta contractului pentru constituirea unei societati civile profesionale de avocati, incheiat la data de 01.12.2005;
- daca operatiunea reprezinta un schimb de bunuri sau o operatiune efectuata prin intermediul mai multor tranzactii si nici nu au identificat tranzactiile succesive prin care s-a realizat transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor in cauza si persoanele impozabile care au participat la realizarea tranzactiilor;
- care sunt facturile fiscale potrivit carora au fost achizitionate mijloacele fixe care au facut obiectul transferului;
- referitor la obiectele de inventar transferate, nu exista precizari privind facturile fiscale potrivit carora au fost achizitionate, privind denumirea obiectelor respective, etc.

Avand in vedere cele mai sus prezentate si tinand cont de principiul accessorium sequitur principale, urmeaza a se aplica dispozitiile art. 216 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, republicat, respectiv urmeaza a se desfiinta in parte Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. x, pentru suma de **x lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata de plata si majorari de intarziere aferente in suma de **x lei**.

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 12.6 si 12.7 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 aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente."

Prin urmare, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 2 va proceda la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare, cu sustinerile contestatarului si cu retinerile din prezenta decizie.

3.3 Referitor la penalitatile de intarziere in suma totala dex lei aferente TVA stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. x:

Cauza supusa solutionarii este daca CIA X datoreaza penalitati de intarziere in suma dex lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. x, in conditiile in care, pe de-o parte, acestea sunt aferente unei obligatii de plata, necontestata, in suma de x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata de plata stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala prin acelasi titlu de creanta, iar pe de alta parte contestatia pentru acest capat de cerere nu este motivata.

In fapt, conform constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x, urmare depasirii in cursul anului 2005 a plafonului de TVA de 200.000 lei, organele de control au colectat TVA in suma de x lei si au calculat majorari de intarziere aferente in suma de x lei si penalitati de intarziere aferente in suma de x lei .

Trebuie subliniat ca CIA X contesta **numai** penalitatile de intarziere aferente in suma de x lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. x.

In drept, potrivit prevederilor art. 115, art. 116 si art. 121 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, in vigoare in cursul anului 2005:

"Art. 115 -(1) Pentru neachitarea la termenul de scadentă de către debitor a obligatiilor de plată, **se datorează după acest termen dobânzi si penalități de întârziere.**"

"Art. 116 - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadentă si până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Prin exceptie de la prevederile alin. (1), se datorează dobânzi după cum urmează:

a) pentru diferentele de impozite, taxe, contributii, precum si cele administrate de organele vamale, stabilite de organele competente, dobânzile se datorează **începând cu ziua imediat următoare scadentei impozitului, taxei sau contributiei**, pentru care s-a stabilit diferenta, până la data stingerii acesteia inclusiv;

"Art. 121 - (1) (1) **Plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sanctionează cu o penalitate de întârziere de 0,6% pentru fiecare lună si/sau pentru fiecare fractiune de lună de întârziere**, începând cu data de întâi a lunii următoare scadentei acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligatia de plată a dobânzilor."

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, reiese ca pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din modificarea unei decizii de impunere, contribuabilii datoreaza majorari de intarziere (dobanzi de intarziere) calculate pentru fiecare zi de intarziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadentă si până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, iar, pentru anul 2005, datoreaza si penalitati de intarziere pentru fiecare luna de intarziere si/sau pentru fiecare fractiune de lună de intarziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadentei acestora până la data stingerii acestora inclusiv.

Potrivit prevederilor art. 206 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si dispozitiilor pct. 175.1 din normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 1050/2004:

Codul de procedura fiscala:

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

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestatiei;
- c) **motivele de fapt si de drept;**
- d) dovezile pe care se intemeiaza;
- e) semnatura contestatorului sau a imputernicitului acestuia, precum si stampila in cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de imputernicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.”

Totodata, in conformitate cu prevederile pct. 2.4 si 2.5 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:

"2.4. Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. "

"2.5. În exercitarea rolului activ, organul de solutionare va solicita contestatorului, pe bază de scrisoare recomandată cu confirmare de primire, prezentarea, în termen de cinci zile de la data comunicării acesteia, a motivelor de fapt si de drept, **sub sanctiunea respingerii contestatiei ca nemotivată.**“

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate si intrucat contestatarul nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia cu privire la acest capat de cerere, prin adresa nr. x, confirmata de primire in data de 31.01.2008, organul de solutionare a contestatiei i-a solicitat complinirea acestor lipsuri.

De asemenea, trebuie subliniate urmatoarele aspecte:

- contribuabilul nu contesta nici debitul reprezentand TVA in suma de x lei, nici majorarile de intarziere aferente in suma de x lei;
- prin adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, contestatarul nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza acest capat de cerere si nici nu a depus vreo situatie din care sa rezulte ca este eronat calculul organelor de inspectie fiscala.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, modul de calcul al penalitatilor de intarziere aferente TVA, prezentat in Anexa la Raportul de inspectie fiscala nr. x, precum si principiul accessorium sequitur principale, urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nemotivata contestatia formulata de CIA X cu privire la penalitatile de intarziere aferente TVA in suma dex lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. x.

3.4 Diferentele de impozit pe venitul net anual pentru anii 2002 - 2006, in suma totala de x lei stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x:

In ceea ce priveste impozitul pe venit, perioada supusa inspectiei fiscale contestata 2002 - 2006.

Cauza supusa solutionarii este daca AFP Sector 2 a stabilit corect suplimentar de plata diferente de impozit pe venitul net anual pentru anii 2002 - 2006 in suma totala de x lei prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, in conditiile in care argumentele contestatarului nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

In fapt: in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, AFP Sector 2 a emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, prin care a stabilit, pentru anii 2002 - 2006, diferente de impozit pe venitul net anual in suma totala de x lei.

Desi contesta integral cuantumul cheltuielilor nedeductibile isi motiveaza contestatia numai in ceea ce priveste urmatoarele cheltuieli:

Pentru anul 2002:

- imbracaminte - x lei;
- protocol - x lei;

Pentru anul 2003:

- cheltuieli piese auto - x lei;
- cazare hotel - x lei;
- imbracaminte - x lei;
- protocol - x lei;
- asigurare auto - x lei;

Pentru anul 2004:

- piese auto - x lei;
- imbracaminte - x lei;
- cazare hotel - x lei;
- deplasare conferinta - x lei;
- asigurari pentru locuinta, asigurare de viata - x lei;

Pentru anul 2005:

- piese auto - x lei;
- participare seminar - x lei;
- servicii auto - x lei;
- asigurari - x lei;

Pentru anul 2006:

- asigurari - x lei;

De asemenea, **pentru anul 2006**, contribuabilul contesta reintregirea veniturilor cu suma de x lei, compusa din:

- valoare mijloace fixe - x lei;
- valoare obiecte de inventar - x lei;
- valoare carti juridice - x lei.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 10 si art. 16 din OG nr. 7/2001 privind impozitul pe venit:

"Art. 10. - (1) În vederea determinării venitului net ca diferență între venitul brut si cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplică următoarele reguli:

a) **cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării acestuia, justificate prin documente;**

b) **sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale nu sunt cheltuieli aferente venitului;**

c) cheltuielile recunoscute ca deductibile sunt cele aferente venitului, în limitele prevăzute de legislatia în vigoare, după caz. Cheltuielile de reclamă si publicitate sunt deductibile în condițiile si în limitele stabilite de legislatia în vigoare pentru persoanele juridice. **Cheltuielile privind amortizarea sunt deductibile în condițiile în care calculul se efectuează conform legislatiei în materie;**

d) cheltuielile corespunzătoare veniturilor ale căror surse se află pe teritoriul României sau în străinătate, care sunt neimpozabile sau sunt scutite de impozit pe venit, nu sunt cheltuieli deductibile;

e) impozitul pe venit datorat conform prezentei ordonante, precum si impozitul pe venit realizat în străinătate nu sunt cheltuieli deductibile;

f) **cheltuielile cu bunurile din patrimoniul afacerii, utilizate si în scop personal, precum si cu bunurile din patrimoniul personal al contribuabilului sau asociatilor, utilizate pentru afacere, sunt deductibile în limitele stabilite prin hotărâre a Guvernului.**

(2) Veniturile si cheltuielile în natură se evaluează potrivit metodelor stabilite prin normele de aplicare a prezentei ordonante."

"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."

Totodata, conform dispozitiilor pct. 2 - art. 16 din HG nr. 1066/1999 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Ordonantei Guvernului nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, in vigoare în cursul anului 2002:

"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.

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."

Prevederi legale similare se regasesc si in cursul anilor 2003 si 2004, aprobate prin HG nr. 54/2003, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si HG nr. 44/2004.

În conformitate cu dispozițiile pct. 13, 14 și 15 din OMFP nr. 58/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobată cu modificări prin Legea nr. 493/2002, cu modificările ulterioare:

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

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

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

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

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

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

A. Referitor la cheltuielile reprezentând imbracaminte - x lei - pentru anul 2002; piese auto - x lei; cazare hotel - x lei; imbracaminte - x lei - pentru anul 2003; piese auto - x lei; imbracaminte - x lei; cazare hotel - x lei; deplasare conferință - x lei - pentru anul 2004; piese auto - x lei; participare seminar - x lei; servicii auto - x lei - pentru anul 2005:

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

Pentru a dobândi calitatea de documente justificative, înscrisurile care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă trebuie să cuprindă obligatoriu elementele principale prevăzute în structura formularelor menționate în normele metodologice

mentionate mai sus si sa furnizeze toate informatiile prevazute in normele legale in vigoare. Obligativitatea detinerii unor documente justificative corect si complet intocmite este cu atat mai mult evidenta cu cat este vorba de sume ori bunuri care se folosesc in mod curent pentru uzul personal al contribuabililor persoane fizice.

Potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x si in conformitate cu cele mentionate in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, documentele justificative puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala privind cheltuielile reprezentand imbracaminte - x lei - pentru anul 2002; piese auto - x lei; cazare hotel - x lei; imbracaminte - x lei - pentru anul 2003; piese auto - x lei; imbracaminte - x lei; cazare hotel - x lei; deplasare conferinta - x lei - pentru anul 2004; piese auto - x lei; participare seminar - x lei; servicii auto - x lei - pentru anul 2005, **au fost emise pe numele persoanei fizice X, si nu pe numele persoanei fizice autorizate (cabinet individual de avocat).**

Faptul ca documentele justificative prezentate organului de inspectie fiscala sunt intocmite pe numele persoanei fizice si nu pe numele persoanei fizice autorizate, intaresc ideea ca aceste cheltuieli sunt efectuate in interes personal si privesc bunuri care sunt folosite pentru uzul personal al contribuabilului persoana fizica.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele contribuabilului cu privire la faptul ca documentele justificative sunt intocmite potrivit prevederilor legale, avand in vedere urmatoarele considerente:

Potrivit dispozitiilor art. 16 alin. (1) si art. 102 alin. (1) si (2) din Statul profesiei de avocat, din 31/05/2001:

"Art. 16. - (1) Avocatul este liber să opteze si să își schimbe în orice moment optiunea pentru una dintre formele de exercitare a profesiei prevăzute de lege."

"Art. 102. - (1) Cabinetul individual, cabinetele asociate si societatea civilă profesională detin stampilă care se aplică pe actele eliberate de acestea. Avocatul colaborator va aplica pe actele si lucrările întocmite pentru clientela sa stampila proprie specifică. Modelul, forma si dimensiunile stampilelor sunt cele prevăzute în anexa nr. XI la prezentul statut.

(2) În afară de stampilă, actele avocatului poartă antet tipărit, care contine: numele si prenumele avocatului, sediul profesional, telefon (fax, e-mail, telex etc.) si forma de exercitare a profesiei."

Potrivit dispozitiilor art. 169 alin. (1) si art. 172 alin. (1) lit. h) si art. 180 alin. (1) si (2) si art. 205¹ din Statul profesiei de avocat, din 25/09/2004:

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

- a) cabinet individual;
- b) cabinetul asociat;
- c) societatea civilă profesională;
- d) societatea civilă profesională cu răspundere limitată. "

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

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

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

"**Art. 180.** - (1) Cabinetul individual este individualizat prin denumire care cuprinde numele avocatului titular urmat de sintagma cabinet de avocat (exemplu: "ION IONESCU - Cabinet de avocat" sau "I. IONESCU - Cabinet de avocat").

(2) Denumirea poate figura pe firma cabinetului si se utilizează în actele profesionale cu respectarea prevederilor prezentului statut."

"**Art. 205¹** - (6) Pentru clientela personală și activitatea desfășurată în cadrul asistentei judiciare a baroului, avocatul colaborator va utiliza stampila personală, aprobată de forma de exercitare a profesiei, pe care se inscripționează mențiunea «avocat colaborator»."

Se reține că legiuitorul a prevăzut, in mod expres și limitativ, modalitatea de desfășurare a activității de avocat, cabinetul individual fiind una dintre formele de exercitare a profesiei. Astfel că, nu orice persoană fizică poate desfășura această profesie și nu în orice condiții. Deci domnul X poate exercita profesia de avocat pentru care a fost autorizat potrivit legii **numai dacă** este organizat într-una din formele menționate anterior, veniturile fiind obținute urmare existenței cabinetului individual.

Prin urmare, și cheltuielile aferente realizării acestor venituri au fost efectuate de contribuabil tot ca urmare a exercitării profesiei sub forma cabinetului individual.

Astfel că, documentele justificative trebuie să conțină precizarea expresă a formei de organizare sub care se desfășoară activitatea de avocat, tocmai pentru a se identifica corect cumpărătorul care poate fi atât domnul X, în calitate de persoană fizică, care poate achiziționa bunuri și servicii pentru uzul său sau personal, cât și domnul X, în calitate de persoană fizică autorizată, care poate achiziționa bunuri și servicii în scopul exercitării profesiei de avocat.

Mai mult, inclusiv în Statul profesiei de avocat se stipulează, in mod expres, faptul că, în cazul cabinetelor individuale, denumirea acestora cuprinde numele avocatului titular urmat de sintagma "cabinet de avocat", aceasta denumire utilizându-se în toate actele profesionale.

Invocarea de către contribuabil a dispozițiilor art. 39 din Legea nr. 571/2003 este nerelevantă, întrucât acestea fac referire la persoanele care au obligația de a plăti impozit pe venit și nu la modul de completare a documentelor justificative în baza cărora se realizează înregistrarea veniturilor și cheltuielilor în contabilitatea în partidă simplă.

Referitor la cheltuielile reprezentând **imbracaminte**, deși contestatarul recunoaște că nu reprezintă cheltuieli cu achiziționarea unor obiecte vestimentare specifice profesiei de avocat (de ex. roba), pentru acestea organele de inspecție fiscală acordând deductibilitate din punct de vedere fiscal, contribuabilul consideră, in mod discriminatoriu față de alte categorii de contribuabili platitori de impozit pe venit, că în cazul desfășurării profesiei de avocat, *"in care aspectul vestimentar este un element important în relația cu clienții"* achiziționarea oricărui obiecte vestimentare reprezintă cheltuieli deductibile fiscal, contribuind în mod direct la obținerea veniturilor.

Potrivit prevederilor legale anterior citate, nu sunt cheltuieli deductibile sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale, astfel ca, in mod corect, organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceste cheltuieli (imbracaminte) sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Referitor la cheltuielile reprezentand **piese auto si servicii auto**, desi intre domnul X, in calitate de comodant si CIA X, in calitate de comodatar, a fost incheiat in data de 10.12.2001 un contract de comodat al carui obiect il constituie autoturismul marca x nr. x, potrivit caruia comodatarul are obligatia de a suporta toate cheltuielile folosintei autoturismului, inclusiv reparatii si piese de schimb, trebuie subliniat ca:

1. - din facturile anexate in sustinerea contestatiei nu rezulta ca serviciile si piesele respective au fost achizitionate pentru autoturismul dat spre folosinta gratuita cabinetului, respectiv ca aceste cheltuieli reprezinta, asa cum expres stipuleaza prevederile pct. 2 - art. 16 din HG nr. 54/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr. 7/2001 privind impozitul pe venit (HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal):

"cheltuielile cu functionarea si intretinerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit intelegerii din contract, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii."

2. - pentru niciuna dintre facturile anexate nu exista deviz de lucrari (mai mult, conform facturii fiscale nr. x, la denumirea serviciilor se mentioneaza "manopera cf deviz");

3. - cabinetul a dedus cheltuielile efectuate cu inspectiile tehnice periodice (facturile fiscale nr. x, nr. x, nr. x, s.a.), cheltuieli care, potrivit dispozitiilor art. 2 alin. 1 din OG nr. 81/2000 privind certificarea încadrării vehiculelor rutiere înmatriculate în normele tehnice privind siguranta circulatiei rutiere, protectia mediului si folosinta conform destinatiei, prin inspectia tehnica periodică, **cad in sarcina detinătorului legal al autoturismului.**

"Vehiculele rutiere înmatriculate sunt mentinute în circulatie numai dacă sunt supuse de către proprietarii acestora inspectiilor tehnice periodice."

3. - cheltuielile privind "transport masini avariate, incarcare auto avariat" sunt cheltuieli ce cad in sarcina proprietarului, intrucat cata vreme, conform prevederilor art. 48 din Legea nr. 136/1995 privind asigurările si reasigurările în România obligatia platii asigurarii obligatorii RCA cade in sarcina proprietarului, domnul X, in calitate de persoana fizica, si nu a cabinetului, rezulta ca tot proprietarul este cel care incaseaza despagubirile in caz de accident.

Referitor la sustinerea contribuabilului potrivit careia a achizitionat servicii si piese auto pentru un autoturism detinut in baza unui contract de leasing financiar, trebuie subliniat ca nu a depus niciun document din care sa rezulte acest fapt, desi, prin adresa nr. x, confirmata de primire in data de 31.01.2008, organul de solutionare a contestatiei i-a solicitat expres dovezile pe care se intemeiaza contestatia formulata.

Avand in vedere cele de mai sus reiese ca, in mod corect, organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceste cheltuieli (servicii si piese auto pentru anii 2003 - 2005) sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Referitor la cheltuielile reprezentand **cazare hotel, deplasare conferinta si participare seminar**, in temeiul pct. 2 - art. 16 din HG nr. 54/2003 pentru aprobarea

Normelor metodologice de aplicare a OG nr. 7/2001 privind impozitul pe venit (HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal), cheltuielile cu pregătirea profesională pentru contribuabili și salarii lor reprezintă cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal, **cu condiția ca** acestea să fie justificate cu documente legal întocmite, respectiv care să furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.

Din Raportul de inspecție fiscală nr. x, rezultă că au fost deduse cheltuielile reprezentând **cazare hotel, deplasare conferință și participare seminar**, pentru care **nu a prezentat înscrisuri** (contracte încheiate, invitații) care să demonstreze scopul și finalitatea acestor deplasări, respectiv care să demonstreze că aceste cheltuieli au fost efectuate cu ocazia pregătirii profesionale sau a reprezentării diversilor clienți în afara Bucureștiului.

Având în vedere cele de mai sus reiese că, în mod corect, organul de inspecție fiscală a stabilit că aceste cheltuieli (cazare hotel, deplasare conferință și participare seminar) sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal.

B. Referitor la cheltuielile reprezentând asigurare auto - x lei, pentru anul 2003; asigurări pentru locuința și asigurare de viață - x lei, pentru anul 2004; asigurări - x lei; pentru anul 2005 și asigurări - x lei, pentru anul 2006:

Asa cum s-a reținut anterior, potrivit dispozițiilor legale în vigoare pe perioada supusă impunerii pentru a putea fi deductibile din punct de vedere fiscal, cheltuielile efectuate trebuie să fie aferente venitului realizat, respectiv să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării acestuia și să fie justificate prin documente întocmite cu respectarea prevederilor pct. 13, 14 și 15 din OMFP nr. 58/2003 (OMFP nr. 1040/2004).

În anul 2003, sunt aplicabile prevederile pct. 2 din Normele metodologice de aplicare ale art. 16 din O.G. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobate prin H.G. nr. 54/2003:

"2. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- cheltuielile cu primele de asigurare care privesc **imobilizările corporale și necorporale**, inclusiv pentru **stocurile detinute**, precum și cheltuielile de asigurare **pentru boli profesionale și risc profesional și împotriva accidentelor de muncă**;

- cheltuielile cu primele de asigurare pentru bunurile din patrimoniul personal, **când acestea reprezintă garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității independente a contribuabilului.**"

Începând cu anul 2004 sunt aplicabile dispozițiile art. 49 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează:

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

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

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

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

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

1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;

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

3. boli profesionale, risc profesional si accidente de muncă;
4. persoane care obtin venituri din salarii, potrivit prevederilor capitolului III din prezentul titlu, cu conditia impozitării sumei reprezentând prima de asigurare, la beneficiarul acesteia, la momentul plății de către suportator."

Prevederi legale similare se regasesc si in anii 2005 si 2006.

Avand in vedere reglementarile legale de mai sus, rezulta ca pentru a fi deductibile, primele de asigurare trebuie sa vizeze asigurarea bunurilor (imobilizari corporale si necorporale) din patrimoniul cabinetului individual de avocat, a stocurilor detinute sau asigurarea profesionala, respectiv asigurarea pentru boli profesionale si risc profesional si împotriva accidentelor de munca care, potrivit legii, este o asigurare obligatorie, facand parte din sistemul de asigurari sociale si fiind garantata de stat.

Totodata, pot fi deductibile cheltuielile cu primele de asigurare pentru bunurile din patrimoniul personal, **cu conditia** ca acestea sa reprezinte garantie bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității independente a contribuabilului, precum si cheltuielile cu primele de asigurare efectuate pentru persoane care obtin venituri din salarii, cu conditia impozitării sumei reprezentând prima de asigurare, la beneficiarul acesteia, la momentul plății de către suportator (incepand cu anul 2004).

De mentionat este faptul ca, desi, prin adresa nr. x, confirmata de primire in data de 31.01.2008, organul de solutionare a contestatiei i-a solicitat contestatarului in mod expres dovezile pe care se intemeiaza contestatia formulata, acesta nu a prezentat niciun document privind acest capat de cerere. Astfel ca, nu a facut dovada faptului ca, asa cum sustine in contestatie, "contractele de asigurare au fost incheiate pentru bunurile achizitionate (calculatoare, aparatura birotica, etc) de CIA X aflate in patrimoniu".

Intrucat nu a depus documente din care sa rezulte ca asigurarile in speta vizeaza una dintre categoriile de bunuri/persoane expres prevazute de lege, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au considerat nedeductibile fiscal asigurarile efectuate in cursul anilor 2003 - 2006.

C. Referitor la reintregirea veniturilor cu suma de x lei, pentru anul

2006:

Cu privire la includerea in venitul brut a contravalorii obiectelor de inventar si a mijloacelor fixe in cazul transformarii formei de exercitare a profesiei de avocat, organul de solutionare a contestatiei a solicitat punctul de vedere al directiilor de specialitate din ANAF/MFP. Drept urmare, prin adresa nr. x, in baza punctului de vedere exprimat de Directia Generala Legislatie Impozite Directe din cadrul MEF din adresa nr. x (reconfirmat prin adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x), Directia de indrumare si asistenta a contribuabililor din cadrul ANAF ne-a comunicat urmatoarele:

Normele metodologice de aplicare a OG nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, aprobate prin HG nr. 1066/1999 (a OG nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobate prin HG nr. 54/2003 si a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004) **"mentioneaza in mod expres elementele care nu constituie venit brut, anumerarea respectiva avand caracter limitativ. In consecinta, chiar daca legea fiscala nu prevede expres speta la care se face referire in adresa dvs, aplicarea legii se face dupa principiul general, deoarece situatia prezentata nu se circumscribe exceptiilor limitativ mentionate de lege."**

De altfel, aceeași Direcție de îndrumare și asistență a contribuabililor din cadrul ANAF ne-a înștiințat că referitor la această speta a fost sesizată Comisia Fiscală Centrală, încă din data de 13.04.2006, în vederea adoptării unei soluții unitare. Având în vedere acest aspect, DGFP-MB a resolicitat, în mod constant și repetat, începând cu data de 13.07.2006, inclusiv prin adresa nr. x, aplicarea dispozițiilor punctului 9.2 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005, respectiv supunerea spetei spre dezbateră, în regim de maximă urgență, de către Comisie.

Se reține că, prin adresele nr. x și nr. x (comunicate la data de 19.02.2010 de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul ANAF), Direcția Generală Legislație Impozite Directe din cadrul MEF a comunicat Secretariatului tehnic al Comisiei Fiscale Centrale faptul că "*nu este oportună înscrierea spetei pe agenda de lucru a Comisiei Fiscale Centrale*", cauza fiind reglementată prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

*"Astfel, în conformitate cu prevederile punctului 36 din Normele metodologice date în aplicarea art. 48 din Codul fiscal, în venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natură, cum sunt: venituri din vânzarea de produse și de marfuri, venituri din prestarea de servicii și executarea de lucrări, **venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii** și orice alte venituri obținute din exercitarea activității, precum și veniturile din dobânzile primite de la bănci pentru dispoznibilitățile bănești aferente afacerii, din alte activități adiacente și altele asemenea.*

În cazul încetării definitive a activității sumele obținute din valorificarea bunurilor din patrimoniul afacerii, înscrise în Registrul-inventar, cum ar fi mijloace fixe, obiecte de inventar și altele asemenea, precum și stocurile de materii prime, materiale și produse finite și marfuri ramase nevalorificate sunt incluse în venitul brut.

În cazul în care bunurile din patrimoniul afacerii trec în patrimoniul personal al contribuabilului, din punct de vedere fiscal se consideră o înstrăinare, iar suma reprezentând contravaloarea acestora se include în venitul brut al afacerii.

În toate cazurile evaluarea se face la prețurile oractice pe piață sau stabilite prin expertiză tehnică.

Nu constituie venit brut următoarele:

- aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia;

- sumele primite sub orice formă de credite bancare ori de împrumuturi de la persoane fizice sau juridice;

- sumele primite ca despăgubiri;

- sumele ori bunurile primite sub formă de sponsorizări, mecenat sau donații."

Se menționează că, potrivit OMFP nr. 877/2005 privind constituirea și atribuțiile Comisiei fiscale centrale, respectiv OMFP nr. 1318/2008 și OMFP nr. 183/2010, Comisia emite decizii pentru problemele de natură fiscală, pentru care se impune o soluționare unitară în vederea eliminării interpretărilor diferite în aplicarea legislației. DGFP-MB, tocmai în acest sens, a solicitat direcției de specialitate, respectiv Direcției Generale Legislație Impozite Directe din cadrul MEF, singura în măsură să sesizeze Comisia fiscală centrală, supunerea spre dezbateră a problematicei fiscale cu privire la includerea în venitul brut a contravalorii obiectelor de inventar și a mijloacelor fixe în cazul transformării formei de exercitare a profesiei de avocat.

Fata de cele prezentate, Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGFP-MB, prin adresa nr. x, a resolicitat Directiei Generale Legislatie Impozite Directe din cadrul MEF urmatoarele:

"Va rugam sa ne comunicati daca prin adresa remisa Secretariatului tehnic al Comisiei Fiscale Centrale, in care invocati prevederile pct. 36 din HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, cu privire la incetarea definitiva a activitatii, venitii asupra punctului de vedere transmis la solicitarile anterioare ale directiei noastre si ca atare, supunerea spre dezbaterea Comisiei Fiscale Centrale nu mai are obiect.

In situatia in care va mentineti punctul de vedere, va resolicitam aplicarea dispozitiilor punctului 9.2 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobata prin Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 519/2005, respectiv cauza - includerea/neincluderea in venitul brut a contravalorii obiectelor de inventar si a mijloacelor fixe in cazul transformarii formei de exercitare a profesiei de avocat/notar public (pe perioade diferite, respectiv 2000 - 2009) - sa fie supusa dezbaterii in regim de maxima urgenta de catre Comisia Fiscala Centrala, tinand cont si de faptul ca punctul de vedere al directiei noastre a fost si este contrar punctului dvs. de vedere."

Ca raspuns la solicitarea noastra, prin adresa nr. x, transmisa prin fax, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, Directia Generala Legislatie Impozite Directe din cadrul MEF ne-a comunicat urmatoarele:

*"1. pentru perioada anterioara intrarii in vigoare a prevederilor OUG nr. 109/2009 pentru modificarea si completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv 1 ianuarie 2010, **ne mentinem punctul de vedere** formulat prin adresa nr. x. Precizam faptul ca, **schimbarea formei de organizare a activitatii independente era considerata, potrivit actelor normative in vigoare la acea data, numai din punct de vedere al tratamentului fiscal aplicabil, ca o incetare definitiva a activitatii respective;***

2. prevederile art. 48 alin. 2 lit. c, asa cum au fost modificate prin ordonanta de urgenta mentionata mai sus au schimbat tratamentul fiscal aplicabil pentru operatiunile respective si nu au fost adoptate pentru clarificarea prevederii anterioare.

In legatura cu practica instantelor de judecata invocata, opinam ca aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea cazurilor deoarece jurisprudenta nu reprezinta izvor de drept."

Potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x:

CIA X a functionat, incepand cu data de 01.10.1998, in baza Deciziei nr. x emisa de Baroul Bucuresti, la sediul din x.

Conform Deciziei nr. x, si-a schimbat sediul profesional in x.

Incepand cu data de 01.12.2004, conform Deciziei nr. x, s-a aprobat desfasurarea activitatii profesionale si la sediul secundar situat in x.

Conform Deciziei nr. x s-a desfiintat CIA X incepand cu data de 01.02.2006 si s-a aprobat infiintarea SCA X.

Organele de inspectie fiscala, pentru anul 2006, au procedat la reintregirea veniturilor contribuabilului cu suma de x lei, care se compune din mijloace fixe in suma de x lei, obiecte de inventar in suma de x lei si carti juridice in suma de x lei, pe motiv ca domnul avocat si-a incetat activitatea in cadrul CIA X, iar aceste mijloace fixe si obiecte de inventar au fost transferate la SCA X.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, nu pot retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele contestatarului cu privire la acest capat de

cerere, motiv pentru care, rezulta ca, in mod corect, organul de inspectie fiscala a procedat la reintregirea veniturilor contribuabilului cu suma de x lei, pentru anul 2006, considerand ca in speta este vorba de o incetare definitiva a activitatii cabinetului de avocat si inceperea unei noi activitati in cadrul SCA X.

D. - Referitor la cheltuielile reprezentand protocol in suma de x lei pentru anul 2002 si x lei pentru anul 2003:

Avand in vedere ca, pe de-o parte, asa cum s-a demonstrat anterior atat cheltuielile deductibile/nedeductibile, cat si veniturile au fost determinate corect de catre organele de inspectie fiscala, iar pe de alta parte, contestatarul nu a depus documente sau situatii care sa contrazica constatările AFP Sector 2, desi i s-a solicitat expres de catre organul de solutionare a contestatiei, rezulta ca in mod corect au fost calculate cheltuielile cu protocolul in suma de x lei pentru anul 2002 si x lei pentru anul 2003.

In conformitate cu prevederile art. 213 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizării."

Trebuie subliniat faptul ca desi domnul X contesta integral diferentele de impozit pe venitul net anual pentru anii 2002 - 2006, in suma totala de x lei stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, acesta isi motiveaza contestatia doar din punct de vedere al neacordarii deductibilitatii cheltuielilor si al reintregirii veniturilor mai sus analizate (pct. A - D), desi i s-a solicitat, prin adresa nr. x, confirmata de primire in data de 31.01.2008, prezentarea, in temeiul dispozitiilor art. 206 alin. 1 lit. c, coroborate cu pct. 2.4 si 2.5 din OPANAF nr. 519/2005, a motivelor de fapt de drept pe care se intemeiaza intreaga contestatie formulata.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, urmeaza a se respinge contestatia formulata de domnul X pentru suma de x lei reprezentand diferente de impozit pe venitul net anual pentru anii 2002 - 2006 stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 2.

3.5 Majorarile de intarziere in suma totala de x lei aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2002 - 2005 stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x:

Cauza supusa solutionarii este daca AFP Sector 2 a stabilit corect suplimentar de plata majorari de intarziere in suma de x prin Decizia de impunere nr. x, in conditiile in care, pe de-o parte, la punctul 3.4 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand diferente de impozit pe venitul net anual pentru anii 2002 - 2005, iar, pe de alta parte, contestatarul nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte ca organele de inspectie fiscala au calculat eronat majorarile de intarziere contestate.

In fapt, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, AFP Sector 2 a stabilit in sarcina contribuabilului majorari de intarziere in suma de x lei aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2002 - 2005.

In drept, potrivit dispozitiilor pct. 2 si 3 din OG nr. 26/2001 pentru modificarea Ordonantei Guvernului nr. 11/1996 privind executarea creantelor bugetare

"2. Articolul 13 va avea următorul cuprins:

"Art. 13. - Pentru achitarea cu întârziere a obligatiilor bugetare, debitorii **datorează majorări de întârziere**, calculate pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare scadentei obligatiei bugetare si până la data realizării sumei datorate inclusiv, potrivit prevederilor legale în vigoare.

Cota majorărilor de întârziere se stabileste prin hotărâre a Guvernului, la propunerea Ministerului Finantelor Publice, corelată cu taxa oficială a scontului, stabilită de Banca Națională a României.

În cazul constatării unor diferente de obligatii bugetare, stabilite de organele competente, **majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadentei obligatiei bugetare**, la care s-a stabilit diferenta, până la data realizării acesteia inclusiv, prevederile alin. 1 aplicându-se în mod corespunzător.

În cazul obligatiilor bugetare stinse prin compensare, majorările de întârziere pentru neplata acestor obligatii se calculează până la data la care compensarea a devenit posibilă, potrivit legii."

3. Articolul 13¹ va avea următorul cuprins:

"Art. 13¹. - (...) Plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor venituri bugetare, cu exceptia majorărilor de întârziere, a penalităților si a amenzilor, **se sancționează cu o penalitate de întârziere** de 0,5% pentru fiecare lună si/sau pentru fiecare fractiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care acestea aveau termene de plată. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligatia de plată a majorărilor de întârziere si/sau a penalităților."

De asemenea, in conformitate cu prevederile art. 12 art. 13 si art. 14 din O.G. nr. 61/2002 privind colectarea creantelor bugetare, in vigoare de la 1 ianuarie 2003:

"Art. 12 - Pentru neachitarea la termenul scadent a obligatiilor bugetare debitorii **datoreaza dobanzi si penalitati de intarziere.**"

"Art. 13 - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi, incepand cu ziua imediat următoare scadentei obligatiei bugetare si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferentele de obligatii bugetare, stabilite de organele competente, **dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadentei obligatiei bugetare**, la care s-a stabilit diferenta, până la data stingerii acesteia inclusiv."

"Art. 14 - (1) Plata cu intarziere a impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor obligatii bugetare, cu exceptia dobanzilor, penalitatilor de orice fel si a amenzilor, **se sancționeaza cu o penalitate de intarziere** de 0,5% pentru fiecare luna si/sau pentru fiecare fractiune de luna de intarziere, incepand cu data de intai a lunii următoare celei in care acestea aveau termen de plata. Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor si/sau a penalitatilor".

Prevederile legale similare se regasesc pe intreaga perioada supusa impunerii, inclusiv incepand cu anul 2004 cand au intrat in vigoare dispozitiile O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datorează după acest termen majorări de

întârziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala majorarile de intarziere (dobanzile si penalitatile de intarziere) se datorează începând cu ziua imediat următoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si până la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la suma de x lei reprezentand majorari de intarziere aferente aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2002 - 2005, individualizata prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, se retine ca stabilirea de majorari de intarziere (dobanzi si penalitati de intarziere) aferente impozitului pe venit, in sarcina contestatarului reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contestatarului a fost retinut debitul de natura impozitului pe venit aferent perioadei 2002 - 2005, in suma de x lei, iar prin contestatie nu se prezinta argumente privind modul de calcul al majorarilor de intarziere (dobanzilor si penalitatilor de intarziere) si nici documente sau situatii din care sa rezulte ca acestea au fost calculate eronat, desi i s-a solicitat expres prin adresa nr. x, confirmata de primire in data de 31.01.2008, rezulta ca domnul X datoreaza si suma de x lei cu titlu de majorari de intarziere aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2002 - 2005, reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".

Avand in vedere cele mai sus prezentate, urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de domnul X pentru suma de x lei cu titlu de majorari de intarziere aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2002 - 2005 stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa de AFP Sector 2.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 12 art. 13 si art. 14 din O.G. nr. 61/2002, pct. 2 si 3 din OG nr. 26/2001, OMFP nr. 1040/2004, pct. 13, 14 si 15 din OMFP nr. 58/2003, pct. 2 - art. 16 din H.G. nr. 54/2003, pct. 2 - art. 16 din HG nr. 1066/1999, art. 10 si art. 16 din OG nr. 7/2001, art. 115, art. 116 si art. 121 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, in vigoare in cursul anului 2005, pct. 2.4, pct. 2.5, pct. 12.6 si pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, art. 16 alin. (1) si art. 102 alin. (1) si (2) din Statul profesiei de avocat, din 31/05/2001, art. 169 alin. (1) si art. 172 alin. (1) lit. h) si art. 180 alin. (1) si (2), art. 181 alin. 1 si art. 205¹ din Statul profesiei de avocat, din 25/09/2004, Decizia V din data de 15.01.2007 emisă de Inalta Curte de Casatie si Justitie - Sectiile Unite, art. 49, art. 127 alin. 1 si 2, art. 128 alin. 4, art. 137 alin. 1 lit. b, art.145 alin. (1) lit. a), art. 154, art. 155 alin. 8 si art. 160 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 21 si pct. 57 alin. 1 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, art. 206, art. 216 alin. (1) si (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE:

1. Respinge in parte ca neintemeiată contestatia formulata de **CIA X**, pentru suma de **x lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata de plata si majorari de intarziere aferente in suma de **x lei** stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. x emisa de AFP Sector 2.

2. Desfiinteaza in parte Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. x, pentru suma de **x lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata de plata si majorari de intarziere aferente in suma de **x lei** stabilite in sarcina **CIA X**, urmand ca Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 2 sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare, cu sustinerile contestatarului si cu retinerile din prezenta decizie.

3. Respinge ca neintemeiata si nemotivata contestatia formulata de **CIA X** cu privire la penalitatile de intarziere aferente TVA in suma dex **lei** stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. x.

4. Respinge contestatia formulata de domnul **X** pentru suma de **x lei** reprezentand diferente de impozit pe venitul net anual pentru anii 2002 - 2006 stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 2.

5. Respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de domnul **X** pentru suma de **x lei** cu titlu de majorari de intarziere aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2002 - 2005 stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa de AFP Sector 2.

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