

DECIZIA nr. _____/_____ privind
solutionarea contestatiei formulata de X inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 1 a fost sesizata de catre Administratia sector 2 a Finantelor Publice cu adresa nr. X inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. X, cu privire la contestatia formulata de CABINET AVOCAT X cu sediul profesional in X si X, cu domiciliul in X, cât si in calitate de reprezentant legal al fostei entități X X, ambii cu sediul/domiciliul ales in vederea comunicarii actelor de procedura in X, reprezentanți convențional prin X, in baza imputernicirii avocației seria X.

Obiectul contestatiei inregistrata la Administratia sector 2 a Finantelor Publice sub nr. X, privește suma totală de X lei stabilită prin următoarele acte administrative fiscale:

- Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. X pentru CABINET AVOCAT X - X, privind obligații fiscale in sumă de X lei reprezentând TVA;

- Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitar stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. X pentru CABINET AVOCAT X - X, privind obligații fiscale in sumă de X lei reprezentând impozit pe venit;

- Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. X pentru X - CABINET INDIVIDUAL DE INSOLVENȚĂ X, privind obligații fiscale in sumă de X lei reprezentând impozit pe venit.

Deciziile de impunere contestate, respectiv nr. X, nr. X si nr. X au fost emise de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 2 a Finantelor Publice in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X si au fost comunicate contribuabilului prin posta cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire la data de X.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1), art. 272 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/2015 cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de catre **CABINET AVOCAT X-CUI Xsi X-CNP X**.

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

I. Prin contestatia formulata, contetatară considera ca Decizia de impunere nr. X nu este legala, intrucat organele de inspectie fiscala au stabilit gresit cifra de afaceri prin cumularea veniturilor realizate de CABINETUL DE AVOCAT X cu veniturile realizate de CABINETUL INDIVIDUAL DE INSOLVENTA X.

Contestatară arata ca prin raportul de inspectie fiscala anterior nr. X, organul de inspectie fiscala a concluzionat ca in luna X a fost depasit plafonul prevazut de art.152 alin.1 Cod fiscal, sens in care ambele entitati aveau obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA, organul fiscal a cumulat veniturile a doua entitati distincte, respectiv CABINET

DE AVOCAT X si CABINET INDIVIDUAL DE INSOLVENTA X, in cadrul carora X desfasoara activitatea de avocat, respectiv activitatea de practician in insolventa.

Contestatarata arata ca cele doua entitati sunt forme de organizare distincte, avind sedii diferite si un regim juridic distinct in ce priveste constituirea, organizarea, functionarea si incetarea, CABINETUL DE AVOCAT fiind constituit in baza Legii nr.51/1995, iar CABINETUL INDIVIDUAL DE INSOLVENTA in baza OUG nr.86/2006, au un regim fiscal distinct, sens in care fiecare dintre cele doua forme de organizare beneficiaza de un tratament fiscal diferit, astfel, fiecare entitate are atribuit un cod unic de inregistrare separat, respectiv X pentru CABINETUL DE AVOCAT si X pentru CABINETUL INDIVIDUAL DE INSOLVENTA, fiecare entitate depune declaratii fiscale separate si tine evidenta contabila separat.

Contestatarata considera ca faptul ca persoana fizica X desfasoara activitate atat ca avocat in cadrul CABINETULUI DE AVOCAT, cat si ca practician in insolventa in cadrul CABINETULUI INDIVIDUAL DE INSOLVENTA, este lipsit de relevanta din punct de vedere fiscal, intrucat taxa pe valoarea adaugata nu este datorata de persoana fizica X, ci de catre forma de organizare a profesiei.

Contestatarata considera ca aprecierea organului de inspectie fiscala anterioara asupra incidentei art.125¹ alin.1 pct.4 Cod fiscal coroborate cu art.2.2 din Capitolul 1 al Anexei 1 la OMFP nr.1346/2006 este fundamental gresita, intrucat in speta, din punct de vedere al obligatiei de a colecta si vira TVA, calitatea de contribuabil nu apartine persoanei fizice X, ci formei sau formelor de organizare profesionale supuse obligatiei de inregistrare in scopuri de TVA.

Contestatarata arata ca dispozitiile pct.2.2 din Anexa la OMFP nr.1346/2006 fac referire expresa la sediile secundare, situatie neverificata in speta, in conditiile in care cele doua activitati sunt absolut distincte, desfasurate in locatii distincte, niciuna dintre cele doua locatii neputind fi apreciata drept secundara din orice perspectiva.

Contestatarata considera ca nu exista niciun temei legal ca la stabilirea cifrei de afaceri prin raportare la art.152 alin.1 Cod fiscal, sa se cumuleze veniturile realizate de aceasta in cadrul CABINETULUI DE AVOCAT X cu veniturile realizate de aceasta in cadrul CABINETULUI INDIVIDUAL DE INSOLVENTA, in conditiile in care cele doua forme de organizare a profesiei sunt subiecte de drept distincte, sunt entitati fiscale distincte (privite asa chiar de organul fiscal care le-a atribuit coduri fiscale distincte), iar veniturile obtinute in cadrul acestora sunt de asemenea de natura diferita.

Contestatarata arata faptul ca organul fiscal a stabilit obligatia de plata suplimentara a TVA în sarcina exclusiva a CABINETULUI DE AVOCAT X, fără a argumenta de nicio maniera aceasta măsură, în conditiile în care pretinde ca cifra de afaceri se determina prin cumulul veniturilor realizate în cadrul celor doua entitati, ceea ce ar însemna ca sumele stabilite suplimentar de plata cu titlu de TVA sunt datorate de ambele entitati, nu doar de una dintre acestea, aleasa aleatoriu de organul de control fiscal.

Contestatarata arata ca organul de inspectie fiscala anterior a stabilit baza de impozitare ca fiind în cuantum de X lei, sens în care a calculat TVA suplimentar de plata în cuantum de X lei, iar după reverificarea dispusa prin X, baza de impozitare a fost mentinuta la acelasi nivel, de asemenea si suma stabilită suplimentar de plata cu titlul de TVA, motivat de nedepunerea unei declaratii pe propria raspundere potrivit cu care TVA nu poate fi recuperat de la dobanditor.

Contestatarata considera ca in conditiile in care veniturile avute in vedere la stabilirea bazei de impozitare constituie onorarii de avocat stabilite prin Contracte de asistenta juridica ori onorarii de practician in insolventa fixe sau in cuantum procentual stabilite prin hotarari judecatoresti irevocabile, TVA suplimentar de plata trebuia stabilit prin «extragerea» acestuia din onorariile astfel stabilite, iar nu prin adaugarea cotei de 24% la onorariile respective.

De asemenea, contestatara considera ca maniera de calcul a organului de inspectie fiscala incalca vointa contractuala a partilor contractante, respectiv dispozitiile hotararilor judecatoresti prin care s-au stabilit onorariile de lichidator, hotarari intrare in puterea lucrului judecat sub toate aspectele asupra carora s-au pronuntat instantele.

Din aceasta perspectiva, contestatara apreciaza ca baza de impozitare este in quantum de X lei, iar TVA suplimentar de plata ar fi in quantum de X lei.

Contestatara considera ca sustinerile organului fiscal potrivit cu care in speta se impunea cu necesitate depunerea unei declaratii pe propria raspundere din care sa rezulte ca TVA nu poate fi recuperat de la debitor, sunt lipsite de fundament legal;

Contestatara invoca Decizia comisiei fiscale centrale nr. 6/2014 care retine doar *“Poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la debitor taxa pe valoarea adăugată inclusiv o declarație pe propria răspundere a acestuia”*, ceea ce inseamna ca poate fi primit orice mijloc de proba in scopul sus mentionat, nu doar declaratia pe propria raspundere.

Or, in speta, petenta precizeaza ca nu este cazul de o unica operatiune si de un unic debitor, ci de zeci de beneficiari ai serviciilor prestate de CABINETUL DE AVOCAT X si CABINETUL INDIVIDUAL DE INSOLVENTA X, imprejurare in care este evident ca TVA nu poate fi recuperat de la aceste persoane si sustine ca situatia este cu atat mai evidenta in cazul onorariilor percepute de CABINETUL INDIVIDUAL DE INSOLVENTA X, intrucat majoritatea acestora, indiferent ca este cazul de onorariu fix sau de onorariu in cota procentuala, au fost stabilite prin hotarari judecatoresti ramase irevocabile sau definitive, si prin urmare nu mai pot suferi absolut nicio modificare. Suplimentar, contestatara mentioneaza ca parte dintre societatile in insolventa pentru care au fost incasate onorarii in perioada X au fost deja radiate din Registrul comertului, prin urmare nu exista nicio posibilitate de recuperare a TVA.

Contestatara invedereaza si faptul ca solicitarea organului de inspectie fiscala pentru depunerea unei declaratii pe propria raspundere din care sa rezulte ca TVA nu poate fi recuperat, a fost adresata exclusiv persoanei fizice, desi potrivit legii obligatia de a colecta si vira incumba formei de organizare a profesiei, iar nu persoanei fizice, si pe cale de consecinta, cum titularul obligatiei de plata a TVA este forma de organizare a profesiei, este evident ca declaratia respectiva nu poate proveni de la un alt contribuabil decat cel indatorat la plata TVA.

Contestatara considera ca Decizia de impunere nr.X, este nelegala intrucat in mod neintemeiat organul de inspectie fiscala nu a admis la deducere cheltuieli in suma de X lei (X lei, X lei, X lei) pentru anul X si in suma de X lei (X lei, X lei, X lei, X lei) pentru anul X.

Contestatara sustine ca sumele aferente anului X reprezinta cheltuieli efectuate pentru achizitionarea de bunuri (produse electronice, obiecte sanitare) necesare desfasurarii activitatii CABINETULUI INDIVIDUAL DE INSOLVENTA si ca in egala masura, cheltuielile de intretinere aferente spatiului in care are sediul CABINETUL INDIVIDUAL DE INSOLVENTA X reprezinta cheltuieli efectuate pentru desfasurarea activitatii.

De asemenea, contestatara sustine ca in ce priveste sumele aferente anului X, acestea reprezinta cheltuieli pentru amenajarea spatiului in care are sediul CABINETUL INDIVIDUAL DE INSOLVENTA X si cheltuieli pentru achizitionarea a diferite obiecte de mobilier sau produse electronice, ambele categorii fiind necesare desfasurarii activitatii.

Contestatara arata faptul ca potrivit dispozitiilor Codului civil comodatul este gratuit si este lipsit de relevanta in ce priveste tratamentul fiscal al cheltuielilor realizate in vederea amenajarii sediului profesional.

Contestatara invoca dispozitiile art.1561 NCC si ale art.1431 NCC care prevad ca locatarul sau comodatul nu este obligat la efectuarea anumitor cheltuieli legate de amenajarea, repararea sau intretinerea spatiului folosit, insa de nicio maniera nu pot fi interpretate in sensul ca interzic locatarului sau comodatului efectuarea acestor

cheltuieli, in masura in care acesta din urma le apreciaza ca fiind necesare in vederea derularii unei activitati profesionale.

Contestatarul considera ca Decizia de impunere nr.X, este nelegala intrucat in mod neintemeiat organul de inspectie fiscala nu a admis la deducere cheltuieli in suma de X lei (X lei, X lei) pentru anul X.

Contestatarul sustine ca suma de X lei reprezinta cheltuieli de amenajare a spatiului in care are sediul CABINET DE AVOCAT X, iar faptul ca respectivul spatiu este utilizat in baza unui contract de comodat si potrivit Noului Cod civil, contractul de comodat este gratuit, iar locatarul nu este obligat la efectuarea anumitor cheltuieli legate de amenajarea, repararea sau intretinerea spatiului folosit, nu constituie un temei pentru inlaturarea de la deducere a acestor cheltuieli, cata vreme normele invocate de organul de inspectie fiscala nu interzic locatarului sau comodatarului efectuarea acestor cheltuieli, in masura in care acestea din urma le apreciaza ca fiind necesare in vederea derularii normale, in conditii decente a unei activitati profesionale.

Contestatarul sustine ca nedeclararea si inregistrarea sediului secundar in Constanta, nu este de natura sa sustina masura organului de inspectie fiscala de inlaturare a cheltuielilor realizate cu chiria aferenta spatiului respectiv, in conditiile in care exista documente care probeaza realizarea activitatilor profesionale si in locatia respectiva, dar pe care organul de inspectie fiscala a refuzat sa le aiba in vedere.

In concluzie, contestatarul solicita anularea Deciziei de impunere nr. X emisa pentru CABINET AVOCAT X, Deciziei de impunere nr. X emisa pentru CABINET AVOCAT X, Deciziei de impunere nr. X pentru X - CABINET INDIVIDUAL DE INSOLVENȚĂ si a Raportului de inspectie fiscala nr. X.

II. Organul de inspectie fiscala anterior a stabilit baza de impozitare ca fiind în cuantum de X lei, sens în care a calculat TVA suplimentar de plata în cuantum de X lei. După reverificarea dispusa prin X, baza de impozitare a fost mentinuta la același nivel, de asemenea și suma stabilită suplimentar de plata cu titlul de TVA, motivat de nedepunerea unei declaratii pe propria raspundere potrivit cu care TVA nu poate fi recuperat de la dobanditor.

In baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, Administratia sector 2 a Finantelor Publice a emis urmatoarele acte administrative fiscale:

- Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. X pentru CABINET AVOCAT X - CUI X, privind obligatii fiscale in sumă de X lei reprezentând TVA;

- Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. X pentru CABINET AVOCAT X - CNP - X, privind obligatii fiscale in sumă de X lei reprezentând impozit pe venit;

- Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. X pentru X - CABINET INDIVIDUAL DE INSOLVENȚĂ CNP - X, privind obligatii fiscale in sumă de X lei reprezentând impozit pe venit.

Contestatarul solicita anularea Deciziei de impunere nr. X emisa pentru CABINET AVOCAT X, a Deciziei de impunere nr. X emisa pentru CABINET AVOCAT X, a Deciziei de impunere nr. X pentru X - CABINET INDIVIDUAL DE INSOLVENȚĂ si a Raportului de inspectie fiscala nr. X.

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 aspectele procedurale legate de modalitatea de desfasurare a inspectiei fiscale.

Cauza supusă soluționării este dacă motivele invocate de contestatoare privind încălcarea prevederilor legale în desfășurarea inspectiei fiscale, atrag nulitatea deciziei de impunere emise în urma inspectiei fiscale.

In fapt, din Raportul de inspectie fiscala nr. X rezulta ca in data de X prin adresa nr. X s-a solicitat Directiei Generale Regionale a Finantelor Publice Galati - Administratia Judeteana a Finantelor Publice Constanta, in baza prevederilor art. 99 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, delegarea de competenta pentru efectuarea inspectiei fiscale partiale, privind impozitul pe venit in perioada X, pentru contribuabilul X - CNP X.

Ulterior, Administratia Judeteana a Finantelor Publice Constanta a emis Acordul privind delegarea de competenta inregistrat sub nr. X.

Contribuabila a fost instiintata ca va face obiectul unei inspectii fiscale prin Avizul de Inspectie Fiscala nr. X comunicat prin posta in data de X.

Actiunea de inspectie fiscala a fost inregistrata in registrul unic de control seria X la pozitia X, data de incepere a inspectiei fiscale fiind X.

Contestatarul considera ca inspectia fiscala privind impozitul pe venit a fost efectuata cu incalcarea prevederilor Ordinului nr. 767/2016, respectiv a Ordinului 3816/X.

Contestatarul invoca prevederile art. 7 din Ordinul nr. 767/2016, sustinand ca nu a fost instiintata de organul de inspectie fiscala asupra delegarii de competenta.

De asemenea, contestatarul considera ca nu au fost respectate prevederile art. 3 din Ordinul nr. 767/2016 care impun obligatia avizarii de catre Directia Generala Regionala a Finantelor Publice de care apartine organul de inspectie solicitant a cererii de delegare a competentei de a efectua inspectia fiscala, precum si obligatia avizarii acordarii delegarii de competenta de catre Directia Generala Regionala a Finantelor Publice din care face parte organul de inspectie solicitant.

In drept, potrivit Ordinului presedintelui ANAF nr. 3816/2013 privind condițiile de delegare a competenței altui organ de inspecție fiscală pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală, publicat in Monitorul Oficial - partea I nr. 14 din 09.01.2014 în vigoare până la data de 25.02.2016, mentinute si prin Ordinul presedintelui ANAF nr. 767/2016 privind condițiile de delegare a competenței altui organ de inspecție fiscală pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală, publicat in Monitorul Oficial - partea I nr. 150 din 26.02.2016 în vigoare începând cu data de 26.02.2016

“Art. 1. - (1) Delegarea de competență se poate acorda altui organ de inspecție fiscală, pentru unul sau mai mulți contribuabili, pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală.

(2) Prin sintagma "acțiuni de inspecție fiscală", utilizată în prezentul ordin, se înțelege următoarele: control inopinat, control încrucișat, cercetare la fața locului sau inspecție fiscală.

Art. 2. - (1) Delegarea de competență se acordă la solicitarea altui organ de inspecție fiscală decât cel care deține competența, în condițiile prevăzute de prezentul ordin.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), delegarea de competență se poate dispune altui organ de inspecție fiscală de către direcția generală care coordonează metodologic activitatea de inspecție fiscală, din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, sau de către direcția generală regională a finanțelor publice pentru alt organ de inspecție fiscală din aria de competență teritorială, după caz.

Art. 3. - (1) Solicitarea scrisă a organului de inspecție fiscală, pentru acordarea delegării de competență, se avizează de direcția generală regională a finanțelor publice de care aparține solicitantul.

(2) Avizul nu este necesar în cazul solicitării delegării de competență întocmite de organul de inspecție fiscală din Direcția generală de administrare a marilor contribuabili sau în cazul solicitării delegării de competență adresate către un organ de inspecție fiscală din cadrul aceleiași direcții generale regionale a finanțelor publice.

(3) Organul de inspecție fiscală care deține competența poate acorda delegarea de competență altui organ de inspecție fiscală, cu avizul direcției generale regionale a finanțelor publice din care face parte, cu excepția celor acordate de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili.

[...]

Art. 7. - Organul de inspecție fiscală care a primit delegarea de competență este obligat să înștiințeze contribuabilul asupra acestui fapt.”

Se retine, din prevederile anterior inserate, ca delegarea de competența se poate acorda pentru efectuarea unei inspecții fiscale parțiale cum este cazul pentru cea care face obiectul prezentei cauze. Organul de inspecție fiscală devenit competent care a primit delegarea de competență este obligat să înștiințeze contribuabilul asupra acestui fapt, nefiind prevăzute forma și termenul în care instiintarea contribuabilului trebuie efectuată și nici comunicarea actului prin care se acorda delegarea de competența. Așa fiind, obligația organului fiscal devenit competent este doar să instiinteze contribuabilul asupra faptului delegării competenței, instiintare care s-a efectuat și prin mențiunile cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. X.

Prin prezentarea ordinului de serviciu nr. X din X, în baza căruia s-a început acțiunea de inspecție fiscală la data de X înregistrată în registrul unic de control seria X nr. X la poziția X, așa cum se menționează în Raportul de inspecție fiscală nr. X, este evident că organele de inspecție fiscală au instiintat contribuabilul asupra competenței dobândite de efectuare a inspecției fiscale.

Dacă contribuabilul verificat, ar fi avut îndoieli asupra competenței despre care a fost instiintat, ar fi trebuit să conteste acest fapt la momentul când această competența i-a fost comunicată, respectiv la data începerii inspecției fiscale și eventual să solicite actul prin care s-a acordat delegarea de competența, lucru pe care nu l-a făcut, prezentând actele solicitate, ceea ce atestă luarea la cunostință de delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale.

Atată timp cât legea specială (Ordinul prezidentului ANAF privind delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale) prevăd doar instiintarea contribuabilului cu privire la faptul existenței delegării de competența, ce se realizează practic prin prezentarea la începerea inspecției fiscale a ordinului de serviciu emis inspectorilor fiscali, nu se poate retine existența obligației comunicării actului prin care se acorda delegarea de competența din inițiativa organelor fiscale, nefiind reglementată în procedură. **Actul administrativ fiscal contestat fiind decizia de impunere se retine că actul de delegare a competenței nu este un act administrativ fiscal, fiind un act premergător emiterii actului administrativ fiscal și prin urmare actul de delegare a competenței nu se comunică contribuabilului potrivit procedurii prevăzute de Codul de procedură fiscală, pentru comunicarea actului administrativ fiscal.**

Asa fiind, pretentiile contestatarei referitoare la anularea deciziei de impunere pe motiv ca actul de delegare a competentei de efectuare a inspectiei fiscale nu a fost comunicat si a fost emis cu incalcarea dispozitiilor procedurale apar ca neintemeiate si urmeaza a fi respinse.

3.2 Referitor la TVA in suma de X lei.

Cauza supusa solutionarii este daca contribuabila datoreaza taxa pe valoarea adăugată in suma de X lei, in condițiile în care motivele invocate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

In fapt, contribuabila X a desfasurat in perioada X doua activitati economice, respectiv avocat, fiind inregistrata pentru aceasta activitate ca persoana fizica autorizata la Administratia Sectorului 2 a Finantelor Publice Bucuresti, si respectiv practician in insolventa, fiind inregistrata pentru aceasta activitate ca persoana fizica autorizata la A.J.F.P. Constanta, si a tinut evidenta contabila separat pe fiecare activitate economica.

La data efectuării inspectiei fiscale contribuabila nu era inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

Organul de inspectie fiscala a procedat la determinarea cifrei de afaceri luand in considerare cronologic toate veniturile obtinute in perioada X, respectiv venituri din prestari de servicii de avocatura si venituri din prestari de servicii de practician in insolventa, si a constatat faptul ca in luna X a depasit plafonul prevazut de regimul special de scutire la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare, si persoana fizica avea obligatia sa solicite organului fiscal competent inregistrarea in scopuri de TVA pana la data de X in conformitate cu alin. (6) din acelasi articol, urmand sa devina platitoare de TVA incepand cu data de .X.

Contestatară nu este de acord cu masura dispusa si sustine ca organul de inspectie a procedat in mod eronat la calcularea cifrei de afaceri prin insumarea veniturilor obtinute in calitate sa de avocat cu cele din activitatea de practician in insolventa, considerand ca este vorba de doua entitati diferite, care trebuie tratate distinct din punct de vedere fiscal.

In drept, incepand cu data aderării Romaniei la Uniunea Europeana, sunt incidente prevederile art.125¹, art.126, art.127, art.129, art.152 si art.153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004,cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

Codul fiscal:

"Art. 125¹ - (1) In sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

[...]

4. activitate economică are înțelesul prevăzut la art. 127 alin. (2). Atunci când o persoană desfășoară mai multe activități economice, prin activitate economică se înțelege toate activitățile economice desfășurate de aceasta;

[...]

18. persoana impozabila are intelesul art. 127 alin. (1) si reprezinta persoana fizica, grupul de persoane, institutia publica, persoana juridica, precum si orice entitate capabila sa desfasoare o activitate economica;"

"Art. 126 - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) operatiunile care, in sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2)".

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

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

(3) Nu actioneaza de o maniera independenta angajatii sau oricare alte persoane legate de angajator printr-un contract individual de munca sau prin orice alte instrumente juridice care creeaza un raport angajator/angajat in ceea ce priveste conditiile de munca, remunerarea sau alte obligatii ale angajatorului".

"Art. 129 - (1) Se considera prestare de servicii orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri, asa cum este definita la art. 128."

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

(2) Cifra de afaceri care serveşte drept referinţă pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere, prevăzute la [art. 141](#) alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor:

a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la [art. 125](#) alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;

b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform [art. 143](#) alin.(2) lit. b). (...).

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

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

a) înainte de realizarea unor astfel de operatiuni, în urmatoarele cazuri:

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

(6) Organele fiscale competente vor înregistra în scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, în conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate sa solicite înregistrarea, conform alin. (1), (2), (4) sau (5).

(7) În cazul în care o persoana este obligata sa se înregistreze, în conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), si nu solicita înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectiva din oficiu.“

Normele metodologice:

“62. (2) În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform prevederilor art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

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

“66. (1) În cazul în care o persoana este obligata sa solicite înregistrarea în conditiile art. 153 alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabila începând cu:

a) **data comunicarii certificatului de înregistrare în cazurile prevazute la art. 153 alin. (1) lit. a), alin. (2), (4) si (5) din Codul fiscal; (...).”**

Prin urmare, din coroborarea dispozitiilor legale citate mai sus, se retine ca **persoana fizica reprezinta persoana impozabila** in sensul titlului VI privind taxa pe valoarea adaugata din Codul Fiscal in conditiile in care acesta desfasoara activitati economice de natura celor prevazute la art. 127 alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati. Fata de cele mentionate, la stabilirea cifrei de afaceri care serveste drept referinta pentru aplicarea regimului special de scutire se iau in considerare veniturile realizate **cumulat** din cele doua activitati desfasurate de catre persoana fizica impozabila conform prevederilor art.125¹, alin.(1), pct.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: **“activitate economică are înțelesul prevăzut la art. 127 alin. (2). Atunci când o persoană desfășoară mai multe activități economice, prin activitate economică se înțelege toate activitățile economice desfășurate de aceasta;”**

coroborat cu Cap.1, pct.2.2 din Anexa nr.1 la O.M.F.P. nr.1346/2006 care prevede :

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

In acest sens, mentionam decizia luata de Curtea de Justiție a Uniunii Europene in cauza C-62/X-Galin Kostov, potrivit careia art. 9 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE (echivalentul art. 127 alin. (1) din Codul fiscal) trebuie interpretat in sensul ca o persoana fizica, deja impozabila in scopuri de TVA pentru activitatile sale de executor judecatoresc independent, trebuie considerata persoana impozabila pentru orice activitate economica exercitata in mod ocazional, cu conditia ca aceasta activitate sa fie considerata activitate economica in sensul art. 9 alin. (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112.

In aceste conditii organul de solutionare a contestatiei retine ca in mod corect s-a procedat in timpul inspectiei fiscale la cumularea veniturilor obtinute de persoana fizica impozabila X atat in calitatea sa de avocat cat si de practician in insolventa.

Nu are nicio relevanta ca i s-au alocat de catre autoritatea fiscala doua coduri de inregistrare fiscala pentru fiecare activitate economica desfasurata, deoarece din perspectiva TVA atunci cand o persoana desfasoara mai multe activitati economice, prin activitate economica in sensul legislatiei privind TVA se intelege totalitatea activitatilor economice desfasurate de aceasta.

Totodata, conform reglementarilor legale enuntate mai sus, persoana impozabila are obligatia declararii începerii activitatii sale ca persoana impozabila, precum si **obligatia înregistrării ca platitor de taxa pe valoarea adaugata** în regim normal ***în situatia în care a constatat ca a depasit plafonul de scutire***, respectiv cifra de afaceri declarata sau realizata este superioara sumei de 35.000 euro, ***în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depasit acest plafon***, regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata operând asupra întregii activitati a persoanei impozabile, indiferent ca operatiunile desfasurate provin din operatiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fara drept de deducere sau din operatiuni care nu intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Având în vedere aceste dispozitii legale, în situatia în care organele de inspectie fiscala constata neîndeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se înregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal, vor solicita **plata taxei pe valoarea adaugata** pe care **persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze pe perioada scursa între data la care avea obligatia sa solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal si data inregistrării.**

Organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea cifrei de afaceri, luand in considerare cronologic toate veniturile obtinute in perioada X, respectiv venituri din prestari servicii de avocatura si venituri din prestari servicii de practician in insolventa.

Urmare verificarii veniturilor inregistrate de contribuabila, s-a constatat faptul ca in **luna X** s-a depasit plafonul prevazut de regimul special de scutire la art.152, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, contribuabila avea obligatia să solicite înregistrarea în scopuri de T.V.A. la organul fiscal competent, pana la data de X conform art.152, alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In concluzie, in urma inspectiei fiscale generale s-a constatat ca **X Cabinet individual de avocatura a depasit plafonul de scutire in luna X, avind obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA incepind cu X.**

Pentru operatiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata sau care nu sunt supuse cotei reduse a taxei pe valoarea adaugata, se aplica cota

standard de 24% asupra bazei de impozitare, in conformitate cu prevederile art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

„(1) Cota standard este de 24% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reduse.”

Baza de impozitare conform art.137, alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, este constituita din: *“pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni”.*

Cu privire la argumentul contestatarei ca suma de plata a fost stabilita in sarcina exclusiva a Cabinetului de avocat X, se retine faptul ca la data efectuării inspectiei fiscale, Cabinetul individual de practician in insolventa era radiat (data incetare activitate X), prin urmare obligatiile fiscale suplimentare au fost inscrise in evidenta fiscala corespunzator codului fiscal valid la data respectiva in conditiile in care din punct de vedere al TVA, persoana impozabila este persoana fizica pentru totalitatea veniturilor obtinute si activitatilor desfasurate.

Referitor la afirmatia contestatarei potrivit careia *“...fiecare entitate depune declaratii fiscale separate si tine evidenta contabila separat ...”*, organele de inspectie fiscala precizeaza ca nici una dintre entitati nu a depus declaratii fiscale, respectiv deconturi de taxa pe valoarea adaugata, contribuabila considerind ca nu este persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Referitor la afirmatia contribuabilei potrivit careia *“...TVA suplimentar de plata trebuia stabilita prin «extragerea» acestuia din onorariile astfel stabilite, iar nu prin adaugarea cotei de 24% la onorariile respective ...”*, organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea taxei pe valoarea adaugata colectata prin aplicarea cotei de 24% asupra bazei de impozitare constituita, conform art.137, alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, din: *“..... tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni”.*

Prin X de solutionare a contestatiei inregistrata la D.G.R.F.P. Galati sub nr. X formulata de CA X-CUI X, CI X-CUI X si X-CNP X, se retine ca la stabilirea bazei de impozitare trebuie avute in vedere si precizarile din Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014 emisa in vederea aplicarii unitare a prevederilor art. 137 alin. (1) lit. a) si art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit dispozitiilor O.M.F.P. nr. 1820/2014, publicat în data de 12.01.2015 în Monitorul Oficial al României nr.20, Partea I, prin care s-a aprobat Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014, care modifică Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 2/X: *„Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 2/X aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1873/X, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 278 din 20 aprilie X, se modifică după cum urmează:*

“Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate, conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

a) se aplică cota legală de TVA la contravaloarea livrării/prestării [conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării;

b) atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată. În acest caz, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzut la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare]. Prin taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală se înțelege taxa care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă. **Poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată inclusiv o declarație pe propria răspundere a acestuia;**

c) atunci când părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării/prestării, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzut la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare]."

Având în vedere cele de mai sus, rezulta că în situația în care părțile nu au făcut nicio înțelegere cu privire la TVA, taxa colectată aferentă livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii taxabile se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite, dacă furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera TVA de la client; în acest sens, poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată inclusiv o **declarație pe propria răspundere a acestuia.**

Drept pentru care, urmare publicării în data de 12.01.2015 în Monitorul Oficial al României nr. 20, Partea I, a O.M.F.P. nr. 1820/2014, prin adresa nr. X, transmisă prin poșta, confirmată de primire de contribuabilul X în data de X, data la care s-a semnat de primire, organul de de inspectie fiscala i-a solicitat contribuabilului o declaratie pe propria raspundere cu privire la faptul ca are sau nu posibilitatea de a recupera de la dobanditor taxa pe valoarea adaugata.

Pana la data incheierii Raportului de inspectie fiscala nr. X si nici cu ocazia depunerii contestatiei, contribuabilul nu a facut dovada care putea sa fie inclusiv sub forma unei declaratii pe proprie raspundere, din care sa rezulte ca are sau nu posibilitatea de a recupera de la dobanditori taxa pe valoarea adaugata.

Nu prezinta relevanta in solutionarea favorabila a cauzei invocarea de catre contribuabilul a faptului ca: "..... nu este cazul de o unica operatiune si de un unic dobanditor, ci de zeci de beneficiari ai serviciilor prestate de CABINETUL DE AVOCAT X si CABINETUL INDIVIDUAL DE INSOLVENTA X, imprejurare in care este evident ca TVA nu poate fi recuperat de la aceste persoane si sustine ca situatia este cu atat mai evidenta in cazul onorariilor percepute de CABINETUL INDIVIDUAL DE INSOLVENTA X, intrucat majoritatea acestora, indiferent ca este cazul de onorari fix sau de onorariu in cota procentuala, au fost stabilite prin hotarari judecatoresti ramase irevocabile sau

definitive, si prin urmare nu mai pot suferi absolut nicio modificare. Suplimentar, contestatara mentioneaza ca parte dintre societatile in insolventa pentru care au fost incasate onorarii in perioada X au fost deja radiate din Registrul comertului, prin urmare nu exista nicio posibilitate de recuperare a TVA.” cu atat mai mult cu cat contribuabila are posibilitatea de a recupera de la acestia taxa pe valoarea adăugată, prin aplicarea dispozitiilor art. 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal si pct. 81² din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, care precizeaza:

“Art. 159 (3) Persoanele impozabile care au fost supuse unui control fiscal și au fost constatate și stabilite erori în ceea ce privește stabilirea corectă a taxei colectate, fiind obligate la plata acestor sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, pot emite facturi de corecție conform alin. (1) lit. b) către beneficiari. Pe facturile emise se va face mențiunea că sunt emise după control și vor fi înscrise într-o rubrică separată în decontul de taxă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art. 145-147².”

Norme metodologice:

“81².(4) Furnizorii/Prestatorii care emit facturi de corecție după inspecția fiscală, în conformitate cu prevederile art. 159 alin. (3) din Codul fiscal, vor înscrie aceste facturi în jurnalul pentru vânzări într-o rubrică separată, iar acestea vor fi preluate de asemenea într-o rubrică separată din decontul de taxă, fără a avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată înscrisă în respectivele facturi. Pentru a evita situațiile de abuz și pentru a permite identificarea situațiilor în care se emit facturi după inspecția fiscală, în cuprinsul acestor facturi furnizorii/prestatorii vor menționa că sunt emise după inspecția fiscală. Beneficiarii vor avea dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art. 145-147¹ din Codul fiscal, taxa fiind înscrisă în rubricile din decontul de taxă aferente achizițiilor de bunuri și servicii. Emiterea facturilor de corecție nu poate depăși perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.

(6) Prevederile alin. (4) și (5) se aplică inclusiv în cazul micilor întreprinderi care nu s-au înregistrat în scopuri de TVA potrivit art. 153 din Codul fiscal la depășirea plafonului prevăzut de art. 152 din Codul fiscal și organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe de taxă colectată de plată conform pct. 62 alin. (2).”

Fata de cele prezentate, contestatia urmează a se respinge ca neintemeiată in ceea ce privește taxa pe valoarea adaugata stabilita in suma de **X lei**.

3.3 Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar in suma de X lei prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. X.

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect diferentele de impozit pe venit in suma totala de X lei (X lei pentru anul X, X lei pentru anul X si Xlei pentru anul X), in condițiile în care motivele invocate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

In fapt, organele de inspectie fiscala au majorat baza impozabila cu cheltuieli considerate nedeductibile fiscal, in conformitate cu art. 48 din Codul fiscal si Normelor metodologice de aplicare a acestui articol, stabilind suplimentar, pentru anii X, X si X, diferentele de impozit pe venit de plata, dupa cum urmeaza:

Referitor la anul X:

- diferența de venit net în suma de X lei
- impozit pe venit stabilit în plus în suma de X lei

Referitor la anul X:

- diferența de venit net în suma de X lei
- impozit pe venit stabilit în plus în suma de X lei

Referitor la anul X:

- diferența de venit net în suma de X lei
- impozit pe venit stabilit în plus în suma de X lei.

Stabilirea diferențelor de venit a avut la bază neadmiterea la deducere pe anii X-X a cheltuielilor care nu sunt efectuate în interesul direct al activității.

In drept, potrivit dispozițiilor art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată și Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

“Art. 48 - Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50. (...).

(2) Venitul brut cuprinde:

a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității; (...).

(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 exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;

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

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

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat: (...)

b) cheltuielile de protocol, în limita unei cote de 2% din baza de calcul determinată conform alin. (6); (...);

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

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

m) alte sume prevăzute prin legislația în vigoare.”

Normele metodologice:

“37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4)-(7) din Codul Fiscal.

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;
b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate;
c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.”

“38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- cheltuielile cu lucrările executate și serviciile prestate de terți;
- cheltuielile efectuate de contribuabil pentru executarea de lucrări și prestarea de servicii pentru clienți;
- cheltuielile ocazionate de participarea la congrese și alte întruniri cu caracter profesional;
- cheltuielile cu funcționarea și întreținerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii;
- cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementările titlului II din Codul fiscal, după caz;
- alte cheltuieli efectuate pentru realizarea veniturilor.”

Având în vedere dispozițiile legale sus-citate, rezulta că, în cazul persoanelor fizice care obțin venituri din activități independente, în venitul brut se cuprind toate sumele încasate din desfășurarea activității și 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 partida simplă și sunt justificate cu documente corect întocmite, nefiind permisă deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului și al familiei sale.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, din constatările organelor de inspecție fiscală, raportat la susținerile contestatarii se rețin următoarele:

În speta, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea diferentelor de venit impozabil pe anii X-X, cu consecința stabilirii impozitului pe venit suplimentar de plată, ca urmare a neacordării deductibilității unor cheltuieli pe anii X-X.

X lei, reprezintă cheltuieli aferente amenajării sediului pus la dispoziția contribuabilului în baza unui contract de comodat (gresie, faianta, perie wc, suport hartie, port pahar, suport prosop, cuier halat, baterie lavoar, baterie dus, baterie bucatarie, saltele, etc.).

Prin contractul de comodat încheiat între X și X se acorda comodatului folosința unei camere în suprafața de X mp cu acces la grup sanitar din cadrul imobilului situat în X cu destinația de sediu profesional, stabilindu-se în sarcina acestuia ca obligație să utilizeze spațiul numai conform destinației primite.

Prin adresa nr.X au fost solicitate doamnei X precizări cu privire la încadrarea drept cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal a cheltuielilor cu amenajările efectuate.

Prin adresa înregistrată sub nr.X, doamna X precizează următoarele :

„*În ce privește cheltuielile cu amenajarea sediului menționez că acestea au fost efectuate în baza contractului de comodat, legea nefăcând distincție între modalitățile folosinței spațiului (comodat sau închiriere), imobilul în incinta căruia am sediul cabinetului având mai multe camere și bai aferente. Menționez că toate cheltuielile efectuate cu amenajarea sediului (gresie, faianta, baterii, suport prosop, suport hartie, etc.) au fost folosite exclusiv pentru spațiul ce face obiectul contractului de detinere a spațiului, legea acordând pentru acestea drept de deducere”.*

Fata de cele menționate, echipa de inspecție fiscală a considerat cheltuielile nedeductibile amenajarea sediului cabinetului de avocat detinut în baza unui contract de

comodat, deoarece aceste cheltuieli nu cad in sarcina locatarului asa cum este prevazut si in Codul Civil al Romaniei, care precizeaza :

“Art. 1561. - Comodatul este esential gratuit.”

“Art. 1431. - Locatarul trebuie sa restituie lucrul in starea in care l-a primit, conform inventarului, daca s-a fost facut un asemenea intre dinsul si locator.”

In conformitate cu prevederile pct.38 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare: *“Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu :*

- cheltuielile cu funcționarea și întreținerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii;”.

□ **X lei**, reprezinta cheltuieli cu chiria aferenta spatiului detinut in baza contractului de inchiriere din data de X incheiat cu X., prin care acesta inchiriaza Cabinetului individual de avocat X, pe o perioada de 5 ani, spatiul in suprafata de X mp., situat in X, avind destinatia SEDIU PROFESIONAL SECUNDAR.

Condițiile pentru ca aceste cheltuieli sa fie deductibile sunt cele privitoare la faptul ca trebuie sa fie efectuate in scopul realizarii venitului si sa fie justificate cu documente, conditii ce au legatura cu momentul inceperii activitatii de avocatura in acest sediu secundar, si anume cel avizat de Baroul Bucuresti.

In acest sens, la art.1, alin.(1) din Legea nr.51/1995 privind organizarea si exercitarea profesiei de avocat, cu modificarile si completarile ulterioare se precizeaza:

“Profesia de avocat este libera si independenta, cu organizare, functionare si conducere autonome, stabilite in conditiile prevazute de Legea nr. 51/1995 pentru organizarea si exercitarea profesiei de avocat, republicata, cu modificarile ulterioare, denumita in continuare Lege, si ale prezentului statut” .

Conform art.222 si art.223 din Statutul profesiei de avocat:

“Art. 222 - (1) Formele de exercitare a profesiei de avocat au dreptul sa isi stabileasca sediul profesional numai in circumscriptia baroului in care este inscris in tabloul avocaturilor cu drept de exercitare a profesiei oricare dintre avocatii titulari sau asociati.

(2) Avocatul isi exercita profesia la sediul principal, la sediile secundare, precum si la biroul/birourile de lucru avizat/avizate de consiliul baroului.

(3) Consiliul baroului poate aproba deschiderea unuia sau mai multor birouri de lucru in orice localitate din circumscriptia sa”.

“Art.223 - (1) Formele de exercitare a profesiei de avocat au dreptul sa isi stabileasca sedii secundare in circumscriptiile barourilor din care nu fac parte.

(2) Infiintarea sediilor secundare se aproba, la cerere, de consiliul baroului in circumscriptia caruia urmeaza sa se deschida sediul secundar.

(3) Decizia de aprobare a cererii de infiintare a sediului secundar se comunica baroului de la sediul principal”.

Conform prevederilor art.48, alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare :

“(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;...”.

In ceea ce priveste sumele contestate, contestatara nu a depus niciun document in sustinerea propriei cauze, respectiv acordul proprietarului privind efectuarea reparatiilor, avize de la autoritatea competenta, situatii de lucrari, sau orice alte documente care sa probeze ca aceste cheltuieli sunt aferente desfasurarii activitatii.

Referitor la cheltuielile cu chiria, in conditiile in care insasi petenta recunoaste ca nu exista un sediu declarat la Constanta si nici nu prezinta documente din care sa rezulte activitatea desfasurata in spatiul respectiv, se retine ca in mod corect acestea au fost considerate nedeductibile la calculul venitului impozabil de catre organul de inspectie fiscala.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarei.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarei, ci un imperativ al interesului personal al aceleia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

3.4 Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar in suma de X lei prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. X.

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect diferentele de impozit pe venit in suma totala de X lei (X lei pentru anul X, X lei pentru anul X si X lei pentru anul X), in condițiile în care motivele invocate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

In fapt, organele de inspectie fiscala au majorat baza impozabila cu cheltuieli considerate nedeductibile fiscal, in conformitate cu art. 48 din Codul fiscal si Normelor metodologice de aplicare a acestui articol, stabilind suplimentar, pentru anii X, X si X, diferentele de impozit pe venit de plata, dupa cum urmeaza:

Referitor la anul X:

- diferenta de venit net in suma de X lei
- impozit pe venit stabilit in plus in suma de X lei

Referitor la anul X:

- diferenta de venit net in suma de X lei
- impozit pe venit stabilit in plus in suma de X lei

Referitor la anul X:

- diferenta de venit net in suma de X lei
- impozit pe venit stabilit in plus in suma de X lei.

Stabilirea diferentelor de venit a avut la baza neadmiterea la deducere pe anii X-X a cheltuielilor care nu sunt efectuate in interesul direct al activitatii.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in perioada verificata si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

“Art. 48 - Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50. (...).

(2) Venitul brut cuprinde:

a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității; (...).

(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 exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;

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

d) cheltuielile cu primele de asigurare să fie efectuate pentru: (...)"

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat: (...)

b) cheltuielile de protocol, în limita unei cote de 2% din baza de calcul determinată conform alin. (6); (...);

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

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

m) alte sume prevăzute prin legislația în vigoare."

Normele metodologice:

"37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4)-(7) din Codul Fiscal.

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;

b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate;

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

"38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- cheltuielile cu lucrările executate și serviciile prestate de terți;

- cheltuielile efectuate de contribuabil pentru executarea de lucrări și prestarea de servicii pentru clienți;

- cheltuielile ocazionate de participarea la congrese și alte întruniri cu caracter profesional;

- cheltuielile cu funcționarea și întreținerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii;

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

- alte cheltuieli efectuate pentru realizarea veniturilor."

Având în vedere dispozițiile legale sus-citate, rezulta ca, în cazul persoanelor fizice care obțin venituri din activități independente, în venitul brut se cuprind toate sumele încasate din desfășurarea activității și sunt deductibile numai acele cheltuieli care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: sunt efectuate în interesul direct al activității

impozabile si nu in interes personal, sunt inregistrate corect in evidenta contabila in partida simpla si sunt justificate cu documente corect intocmite, nefiind permisa deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului si al familiei sale.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, din constatările organelor de inspectie fiscala, raportat la sustinerile contestatarei se retin urmatoarele:

In speta, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea diferentelor de venit impozabil pe anii X-X, cu consecinta stabilirii impozitului pe venit suplimentar de plata, ca urmare a neacordarii deductibilitatii unor cheltuieli pe anii X-X.

Pentru anul X, organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere urmatoarele cheltuieli:

□ **X lei**, reprezinta cheltuiala acordata de organele de inspectie fiscala aferenta achizitiei unui obiect de inventar (Ipad) care nu indeplineste conditiile de mijloc fix (valoarea de intrare = X lei) conform prevederilor art.24, alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare ;

In conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.24, Amortizarea fiscală, alin.(2):

„(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

□ **X lei**, cheltuieli inregistrate de contribuabil in Registrul de incasari si plati considerate deductibile fiscal (70% cheltuieli intretinere sediu), contrar prevederilor art.48, alin.(4), lit.a coroborat cu art.48, alin.(7), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

„(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;...”.

Conform prevederilor art.48, alin.(7), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare :

„(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

Contribuabilul nu a prezentat dovezi obiective cu privire la utilizarea lor in folosul desfasurarii activitatii, simpla inregistrare in Registrul de incasari si plati a unor sume nu este suficienta pentru ca aceste cheltuieli sa fie deductibile la calculul impozitului pe venit.

□ **X lei**, reprezinta amortizare mijloace fixe achizitionate (MacBook, Ipad si cabina de dus), suma calculata eronat de contribuabil, contrar prevederilor art.24, alin.(2) din Legea nr.571.2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In conformitate cu prevederile art.48, pct.4, lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare :

”Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt : c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II”.

Pentru anul X, organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere urmatoarele cheltuieli:

□ **X lei**, reprezinta cheltuieli aferente amenajarii sediului pus la dispozitia contribuabilului in baza contractului de comodat din data de X (parchet triplu stratificat,

plinta lemn, placa termoizolanta, coltare interioare si exterioare, marmura si travertin, oglinda fumurie sablata si sistem dressing Hafele, set masa de bar cu 4 scaune Rochester, somiera standard, etc.).

Prin contractul de comodat incheiat intre X si Cabinet individual de practician in insolventa X se acorda comodarului imobilul situat in X pentru stabilirea sediului social, stabilindu-se in sarcina acestuia urmatoarele obligatii :

- sa ingrijeasca imobilul ca un bun proprietar, avand obligatia de a-l intretine in perfecta stare, ;

- sa lase libera de orice sarcini si in perfecta stare, imobilul imprumutat la expirarea termenului pentru care a fost incheiat prezentul contract.

Prin adresa nr.X au fost solicitate doamnei X precizari cu privire la incadrarea drept cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal a cheltuielilor cu amenajarile efectuate.

Prin adresa inregistrata sub nr.X, doamna X precizeaza urmatoarele :

„In ce priveste cheltuielile cu amenajarea sediului mentionez ca acestea au fost efectuate in baza contractului de comodat valabil incheiat ce are ca obiect un apartament (in intregul sau) format din 4 camere si 2 grupuri sanitare, corespunzator necesitatilor profesiei (cabinetul a avut salariati/colaboratori, necesita spatiu necesar desfasurarii Adunarii Creditorilor la care participa intre 5-50 persoane, sustinerii de controale in numele societatilor debitoare, etc), legea nefacind distictie intre modalitatile folosintei spatiului (comodat sau inchiriere). Mentionez ca toate cheltuielile efectuate cu amenajarea sediului (parchet, marmura si travertine etc.) si dotarea sediului (prin achizitia de mobilier – birou, scaune, set Rochester – adica o masa rotunda cu 4 scaune, etajera, somiera – folosita pe post de anexa a biroului) etc. sau fabricarea acestuia in regie proprie cu achizitia materialelor: ex. Oglinda si sistem de culisare tip dressing Hafele) au fost folosite exclusiv pentru spatiul ce face obiectul contractului de detinere a spatiului, legea acordind pentru acestea drept de deducere”.

Fata de cele mentionate, echipa de inspectie fiscala a considerat cheltuiala nedeductibila amenajarea sediului cabinetului de avocat detinut in baza unui contract de comodat, deoarece aceste cheltuieli nu cad in sarcina locatarului asa cum este prevazut si in Codul Civil al Romaniei, care precizeaza :

“Art. 1561. - Comodatul este esential gratuit.”

“Art. 1431. - Locatarul trebuie sa restituie lucrul in starea in care l-a primit, conform inventarului, daca s-a fost facut un asemenea intre dînsul si locator.”

In conformitate cu prevederile pct.38 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare: *“Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu :*

- cheltuielile cu funcționarea și întreținerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii;”

□ **X lei**, reprezinta cheltuieli inregistrate de contribuabil in Registrul de incasari si plati considerate deductibile fiscal (pat 2 compartimente 120x200, noptiera, ochelari protectie, sistem supraveghere Iphone), contrar prevederilor art.48, alin.(7), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Conform prevederilor art.48, alin.(7), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare :

„(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale;”

Prin adresa nr.X au fost solicitate doamnei X precizari cu privire la incadrarea drept cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal a cheltuielilor mentionate mai sus.

Prin adresa inregistrata sub nr.X, doamna X precizeaza urmatoarele: *"ochelarii de protectie (a caror necesitate este tocmai urmare afectarii vederii din cauza utilizarii calculatorului in scopul realizarii veniturilor) fac obiectul deductiei fiscale"*.

Fata de cele mentionate echipa de inspectie fiscala a considerat aceste cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, intrucat contribuabilul nu a prezentat dovezi obiective cu privire la utilizarea lor in folosul desfasurarii activitatii, simpla inregistrare in Registrul de incasari si plati a unor sume nu este suficienta pentru ca aceste cheltuieli sa fie deductibile la calculul impozitului pe venit.

□ **X lei**, reprezinta cheltuiala acordata de organele de inspectie fiscala aferenta achizitiei unui obiect de inventar (comoda TV) care nu indeplineste conditiile de mijloc fix (valoarea de intrare = X lei) conform prevederilor art.24, alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare ;

In conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.24, Amortizarea fiscală, alin.(2):

„(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

□ **X lei**, reprezinta amortizare mijloace fixe achizitionate calculata eronat de contribuabil (MacBook, Ipad, cabine de dus, comoda TV, dulap si canapea), contrar prevederilor art.24, alin.(2) din Legea nr.571.2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In conformitate cu prevederile art.48, pct.4, lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt : c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II".

In ceea ce priveste sumele contestate, petenta nu a depus niciun document in sustinerea propriei cauze, respectiv acordul proprietarului privind efectuarea reparatiilor, avize de la autoritatea competenta, situatii de lucrari, sau orice alte documente care sa probeze ca aceste cheltuieli sunt aferente desfasurarii activitatii. In plus, parte din bunurile mentionate de organul de inspectie fiscala nu au legatura cu activitatea cabinetului (ex. pat 2 compartimente, noptiera, set masa bar, cabina dus etc.)

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, este aceea că sarcina probei revine contestatarei.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarei, ci un imperativ al interesului personal al aceia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X pentru CABINET AVOCAT X - CUI X, privind obligații fiscale în sumă de **X lei** reprezentând TVA;

2. Respingerea ca neîntemeiată a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X pentru CABINET AVOCAT X - CNP - X, privind obligații fiscale în sumă de **X lei** reprezentând impozit pe venit;

3. Respingerea ca neîntemeiată a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X pentru X - CABINET INDIVIDUAL DE INSOLVENȚĂ CNP - X, privind obligații fiscale în sumă de **X lei** reprezentând impozit pe venit

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