

DECIZIA

Nr. /
privind soluționarea contestației
formulată de **X – Cabinet de Avocat**
înregistrată la D.G.F.P. a județului Arad
sub nr./**19.06.2013**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 1 din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad cu adresa nr./18.06.2013, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr./19.06.2013 asupra contestației formulate de

x – Cabinet de Avocat
cu sediul în Arad,, jud. Arad
C.I.F. ...
C.N.P.

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. ../10.06.2013 și la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. ../10.06.2013, ulterior reînregistrată la D.G.F.P. a jud. Arad sub nr./19.06.2013 și a procedat la analizarea dosarului cauzei, constatând următoarele:

Cabinet avocat X formulează contestație împotriva Deciziilor de impunere nr. ../15.05.2013, respectiv nr. ../15.05.2013 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere și a Raportului de inspecție fiscală nr./15.05.2013 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad.

Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de Cabinet Avocat x împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. ../15.05.2013 încheiat de către organe de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad, s-au reținut următoarele:

In drept, Codul de Procedură Fiscală, republicat prevede:
“ART. 85

Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 80 alin. (2) si art. 84 alin. (4);*
- b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

ART. 86

Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifica baza de impunere.

(2) Pentru creanțele administrate de Ministerul Finantelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili si alte competente pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.

(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, si în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 87.[...]

ART. 87

Forma si conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie sa îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43.[...]"

coroborat cu art. 106 din Hotărârea Guvernului nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

"ART. 106

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale privind rezultatul inspecției fiscale

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

(2) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. In cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.

[...]

Norme metodologice:

106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.

106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate si/sau încrucișate si orice alte acte.

106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifica si se avizează de seful de serviciu. După

aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.

106.4. Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aproba prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Competența de soluționare conferită de art. 205 și următoarele din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este limitată astfel:

"ART. 205

Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. (...)

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

(5) În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. 1, contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.

(6) Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”

Având în vedere că raportul de inspecție fiscală pe care petenta îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere factual și legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziilor de impunere, conform dispozițiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de procedură fiscală, republicat, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad se va pronunța asupra deciziilor de impunere, decizii ce au fost emise în baza raportului de inspecție fiscală, în situația în care, în Ordinul nr. 149/2007 privind modelul și conținutul unor documente întocmite în activitatea de inspecție fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

« La prezenta Decizie de impunere se anexează Raportul de inspecție fiscală care, împreună cu anexele, conține pagini. În conformitate cu art. 175 și art. 177 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, împotriva sumelor de plată și/sau aprobate la rambursare se poate face contestație, care se depune, în termen de 30 zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii. Prezenta reprezintă titlu de creanță.”

În condițiile în care Deciziile de impunere reprezintă titlurile de creanță care devin executorii, acestea fiind opozabile petentei și acestea fiind cele care produc efecte față de petentă și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capătul de cerere privind contestația formulată de Cabinet de avocat x împotriva

Raportului de inspecție fiscală nr./15.05.2013, contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

Referitor la contestația formulată de Cabinet de Avocat x împotriva Deciziilor de impunere nr./15.05.2013 aferenta anului 2010, respectiv nr./15.05.2013 aferenta anului 2011 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, s-au reținut următoarele:

Cabinet de avocat x formulează contestație împotriva Deciziilor de impunere nr./15.05.2013 și nr./15.05.2013 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere aferente anilor 2010, respectiv 2011 și solicită reanalizarea acestor decizii.

Referitor la suma contestată arătăm că în condițiile în care pentru anul 2011 suma stabilită prin decizia de impunere atacată este inferioară sumei stabilite prin decizia de impunere din oficiu pentru anul 2011, organele de control au stabilit în sarcina petentei o diferență de impozit în minus pe venitul net în sumă de „-..... lei”, astfel că suma totală contestată este în cuantum de lei compusa din lei impozit pe venit pe anul 2010 cu obligații accesorii în valoare de lei – dobânzi/majorări de întârziere și lei – penalități de întârziere.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei și poartă ștampila Cabinetului de avocat x așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Cabinetul de avocat x formulează contestație împotriva Deciziilor de impunere nr./15.05.2013 și nr./15.05.2013 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere aferente anilor 2010 și 2011 solicitând admiterea contestatei și anularea acestor decizii, invocând în susținerea contestației următoarele motive:

- la pct. I., respectiv II. din contestație enumeră contracte încheiate cu diverși clienți precizând stadiul acestora (dosare aflate pe rolul instanțelor – nefinalizate, contracte de asistență suspendate sau la care clientul a renunțat)

- subliniază „faptul că potrivit art. 4, pct. 4.6 din contractele încheiate în temeiul Legii și a Statutului, neplata onorariului duce de plin drept la rezilierea acestora, dacă avocatul consideră necesar, văzând și modul de derulare al lor, condiționat de activitatea instanțelor, a diferitelor autorități publice, dar și de incapacitatea de plată a taxelor de timbru, pentru unii clienți, ori de alți factori precum și faptul că pentru sumele neîncasate subzistă termenul general de prescripție înăuntrul căruia se poate proceda la executarea silită”, motive pentru care solicită reanalizarea actelor atacate.

Prin contestația formulată petenta arată că nu este de acord cu stabilirea acestor diferențe arătând că sumele reprezentând onorariu avocat, luate în calcul la stabilirea bazei impozabile a impozitului pe venit de către organele de inspecție fiscală, nu au fost încasate, analizând în contestația formulată stadiul procesului aflat pe rolul instanțelor de judecată pentru un număr de 12 contracte (7 contracte încheiate în anul 2010 și 5 contracte încheiate în anul 2011).

II. Urmare inspecției fiscale generale efectuate la Cabinet de avocat x, organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad au verificat modul de calcul, evidențiere și declarare a veniturilor și cheltuielilor respectiv a impozitului pe venit datorat bugetului consolidat de stat.

Concluziile controlului au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr./15.05.2013.

Organele de inspecție fiscală au analizat toate contractele încheiate de către Cabinetul de avocat x, respectiv documentele contabile de încasare a onorariului prevăzut în acestea, respectiv chitanțe, constatând că nu toate sumele reprezentând onorariu prevăzute în contractele de asistență juridică se regăsesc în încasările contribuabilului, respectiv contribuabilul a emis documente de încasare (chitanțe) doar pentru o parte din sumele cuprinse în contracte, în consecință fiind emise:

- Decizia de impunere nr./15.05.2013 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere prin care s-a stabilit suma de **lei** impozit pe venit pe anul 2010 cu obligații fiscale accesorii în valoare totală de **lei**

- Decizia de impunere nr./15.05.2013 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere prin care s-a stabilit o diferență de impozit pe venit în minus pentru anul 2011 în sumă de ... lei.

III. x - Cabinet de Avocat are sediul în Arad,, jud. Arad, are cod de identificare fiscală .., CNP și are ca obiect de activitate Cabinet de avocatura.

IV. Față de constatările organelor fiscale, susținerile petentei, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Cauza supusa soluționării este dacă în mod corect și legal organele fiscale din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad au stabilit în sarcina petentei diferențe suplimentare de impozit pe venit, prin includerea în baza de impozitare a sumelor reprezentând contravaloarea onorariilor stipulate în contractele de asistență judiciară, sume pentru care organele de inspecție fiscală nu dețin dovada că au fost efectiv încasate de către x - Cabinet de Avocat.

În fapt, contribuabilul a făcut obiectul unei inspecții fiscale în ceea ce privește impozitul pe veniturile din activități independente pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2011, verificând modul de calcul, evidențiere și declarare a veniturilor și cheltuielilor respectiv a impozitului pe venit datorat bugetului consolidat al statului.

Ca urmare a inspecției fiscale efectuate, au fost emise Deciziile de impunere nr. .../15.05.2013 aferenta anului 2010, respectiv nr. .../15.05.2013 aferenta anului 2011 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, organele incluzând în baza de impozitare a impozitului pe venit sumele reprezentând onorarii stipulate în contractele de asistență judiciară, sume care însă nu au fost încasate.

În drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 46

(1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.

(...)

(3) Constituie venituri din profesii libere veniturile obținute din exercitarea profesiilor medicale, de avocat, notar, auditor financiar, consultant fiscal, expert contabil, contabil autorizat, consultant de plasament în valori mobiliare, arhitect sau a altor profesii reglementate, desfășurate în mod independent, în condițiile legii.

Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

ART. 48

(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;

b) veniturile sub formă de dobânzi din creanțe comerciale sau din alte creanțe utilizate în legătură cu o activitate independentă;

c) câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă, exclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activității;

d) veniturile din angajamentul de a nu desfășura o activitate independentă sau de a nu concura cu o altă persoană;

e) veniturile din anularea sau scutirea unor datorii de plată apărute în legătură cu o activitate independentă.

f) veniturile înregistrate de casele de marcat cu memorie fiscală, instalate ca aparate de taxat pe autovehiculele de transport persoane sau bunuri în regim de taxi.

(3) Nu sunt considerate venituri brute:

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

b) sumele primite sub formă de credite bancare sau de împrumuturi de la persoane fizice sau juridice;

c) sumele primite ca despăgubiri;

d) sumele sau bunurile primite sub formă de sponsorizări, mecenat sau donații.”

Ordin 1040/2004 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 Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„E. Norme privind înregistrarea veniturilor

37. Pentru înregistrarea veniturilor din activități independente contribuabilii vor utiliza, în funcție de specificul activității și de necesitățile proprii, formularele cu regim special de tipărire, înseriere și numerotare, prevăzute în prezentele norme metodologice, după caz:

- Chitanță (cod 14-4-1);

- Factură (cod 14-4-10/aA) și Factură fiscală (cod 14-4-10/A);

- Bon de comandă-chitanță (cod 14-4-11/a și cod 14-4-11);

- Fișă de magazie a formularelor cu regim special (cod 14-3-8/b);

- Monetar (cod 14-50-61);

- Extras din borderoul de plăți din data de(cod 14-4-20).

Modelele și normele de întocmire și de utilizare a acestor formulare sunt prezentate la cap. III.

(...)

38. Constituie **venit brut** venitul **încasat** în cadrul unui an calendaristic, indiferent de perioada în care au fost efectuate prestațiile.

(...)

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

Contribuabilii care desfășoară următoarele activități:

(...)

- alte activități cuprinse în Codul comercial, precum și pentru veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală pot întocmi, în funcție de natura activității, de frecvența încasării sau de felul serviciilor prestate, precum și de alte elemente specifice activității desfășurate, formularele Factură (cod 14-4-10/aA), respectiv Factură fiscală (cod 14-4-10/A), Chitanță (cod 14-4-1) sau alte formulare cu regim special de tipărire, înseriere și numerotare, aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice.

În relațiile cu persoanele juridice contribuabilii sunt obligați, pentru sumele **încasate** atât pe bază de chitanță, bon fiscal etc., cât și prin bancă, să întocmească factură.

În relațiile cu persoanele fizice contribuabilii sunt obligați, pentru sumele **încasate** prin bancă, să întocmească factură.

G. Calculul venitului net

48. Venitul brut cuprinde:

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

b) veniturile sub formă de dobânzi din creanțe comerciale sau din alte creanțe utilizate în legătură cu o activitate independentă;

c) câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii utilizate într-o activitate independentă, inclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activității;

d) veniturile din angajamentul de a nu desfășura o activitate independentă sau de a nu concura cu o altă persoană;

e) veniturile din anularea sau scutirea unor datorii de plată apărute în legătură cu o activitate independentă.

Nu constituie venit brut și nu se înregistrează în Registrul-jurnal de încasări și plăți sumele încasate, cum sunt:

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

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

- sumele primite ca despăgubiri;

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

51. Orice sumă **plătită, respectiv încasată, în numerar sau prin bancă se va înregistra în mod obligatoriu, cronologic, în Registrul-jurnal de încasări și plăți** (cod 14-1-1/b).

52. Venitul net sau pierderea fiscală se calculează astfel: din totalul sumelor încasate, evidențiate în col. 5, respectiv 6, din Registrul-jurnal de încasări și plăți, se scad cheltuielile cu amortizarea fiscală a bunurilor și drepturilor, evidențiate în Fișa pentru operațiuni diverse, și totalul sumelor plătite, evidențiate în col. 7, respectiv 8, din Registrul-jurnal de încasări și plăți, și se adună sumele plătite pentru cumpărarea bunurilor amortizabile și totalul cheltuielilor nedeductibile, care se preia din centralizatorul cheltuielilor nedeductibile, acest centralizator întocmindu-se cu ajutorul unui document cumulativ.

Venitul net sau pierderea fiscală va fi influențată cu plățile și/sau încasările efectuate în avans, care se referă la alte exerciții fiscale, în cazul drepturilor de proprietate intelectuală, cu impozitul de 15% din venitul brut încasat, iar în cazul valorificării bunurilor în regim de consignație, veniturilor obținute ca urmare a unor activități desfășurate în baza unui contract de agent, comision sau mandat comercial, precum și în cazul activităților de expertiză contabilă, tehnică judiciară și extrajudiciară, cu impozitul de 10% din venitul brut încasat, reprezentând plăți anticipate în contul impozitului anual.

CHITANȚĂ

(cod 14-4-1)

Formular cu regim special de tipărire, înseriere și numerotare.

Tipărit în carnete cu câte 100 de file.

1. Servește ca:

(...)

- document justificativ de înregistrare în Registrul-jurnal de încasări și plăți și în contabilitate.

REGISTRUL - JURNAL DE INCASARI SI PLATI

(cod 14-1-1/b)

Servește ca:

- **document de înregistrare a incasarilor si platilor;**

- **document de stabilire a situatiei financiare a contribuabilului care conduce evidenta contabila in partida simpla;**

- **proba in litigii."**

LEGE nr. 51 din 7 iunie 1995 republicată, actualizată, pentru organizarea și exercitarea profesiei de avocat:

„ART. 29

(1) Avocatul înscris în tabloul baroului are dreptul să asiste și să reprezinte orice persoană fizică sau juridică, în temeiul unui contract încheiat în formă scrisă, care dobândește dată certă prin înregistrarea în registrul oficial de evidență.

(2) Avocatul, precum și clientul au dreptul să renunțe la contractul de asistență juridică sau să îl modifice de comun acord, în condițiile prevăzute

de statutul profesiei. Renunțarea unilaterală a clientului nu constituie cauză de exonerare pentru plata onorariului convenit, pentru serviciile avocațiale prestate, precum și pentru acoperirea cheltuielilor efectuate de avocat în interesul procesual al clientului.

ART. 31

(1) Pentru activitatea sa profesională avocatul are dreptul la onorariu și la acoperirea tuturor cheltuielilor făcute în interesul procesual al clientului său.

(2) În acest scop, avocatul poate să își deschidă un cont bancar pentru încasarea onorariilor și altul pentru depunerea sumelor primite de la client pentru cheltuieli procesuale în interesul acestuia. Modul de administrare a sumelor predate de client avocatului, pentru cheltuieli procesuale în interesul său, va fi stabilit prin convenția dintre avocat și client, în condițiile prevăzute de statutul profesiei.

(3) Contractul de asistență juridică, legal încheiat, este titlu executoriu. Investirea cu formulă executorie este de competența judecătorei în a cărei rază teritorială se află sediul profesional al avocatului. Restanțele din onorarii și alte cheltuieli efectuate de avocat în interesul procesual al clientului său se recuperează potrivit dispozițiilor statutului profesiei.”

Potrivit prevederilor legale invocate veniturile din activități independente cuprind veniturile comercianților, veniturile din profesii liberale și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală.

Venitul **brut** cuprinde **sumele încasate** și echivalentul în lei al veniturilor în natura din activitatea desfășurată, iar venitul net se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă.

Din documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

Baza impozabilă asupra căreia a fost stabilit impozitul pe venit aferent anilor 2010 și 2011 a fost constituită de organele de inspecție fiscală luând în considerare cuantumul onorariilor înscrise în contractele de asistență judiciară încheiate de doamna avocat X, fără a demonstra că aceste sume au fost efectiv încasate de contribuabilă.

Din normele legale aplicabile rezultă că regula de bază în ceea ce privește veniturile este că **în Registrul jurnal de încasări și plăți se înregistrează numai veniturile încasate**, ceea ce presupune și că serviciul a fost prestat efectiv, atâta timp cât este încasat.

În cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. .../15.05.2013 organele de inspecție fiscală au citat dispozițiile art. 48 „Regulile generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă”. Așa cum rezultă din titlul acestuia venitul net se determină avându-se în vedere datele înscrise în contabilitatea în partidă simplă.

Conform Ordinului 1040/2004 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 Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, rezultă că pentru înregistrarea veniturilor din activități independente contribuabilii vor utiliza, în funcție de specificul activității și de necesitățile proprii, formularele cu regim special de tipărire, înscriere și numerotare, respectiv: Chitanță, Factură și Factură fiscală, Bon de comandă-chitanță, Fișă de magazie a formularelor cu regim special, Monetar, Extras din borderoul de plăți.

În cuprinsul Referatului cu propuneri de soluționare a contestației nr. .../18.06.2013, organele fiscale au precizat faptul că „nu toate sumele menționate în contracte se regăsesc în încasările contribuabilului, respectiv contribuabilul a emis documente de încasare (chitanțe) doar pentru o parte din sumele menționate în contracte.”

Învedereăm faptul că drepturile și obligațiile avocatului sunt prevăzute de Legea nr. 51/1995, republicată, pentru organizarea și exercitarea profesiei de avocat, contractul de asistență juridică legal încheiat conferindu-i avocatului dreptul de a asista și a reprezenta orice persoană fizică sau juridică. Forma și conținutul contractului de asistență juridică sunt reglementate prin Statutul profesiei de avocat.

În concluzie, contractul de asistență juridică reprezintă contractul încheiat între avocat și partea pe care o reprezintă fiind supus dispozițiilor legale speciale care reglementează profesia de avocat, nefiind, în opțiunea legiuitorului, un document justificativ care să stea la baza înregistrării veniturilor în contabilitate; de altfel venitul brut este definit ca fiind „venitul încasat în cadrul unui an calendaristic, indiferent de perioada în care au fost efectuate prestațiile.”

Pe cale de consecință, în condițiile în care baza de impozitare a fost artificial mărită, prin considerarea onorariilor stipulate prin contractele de asistență judiciară încheiate între avocatul X și persoanele pe care le reprezintă, ignorându-se documentele de încasare efectivă a onorariului (parțial/în întregime), Deciziile de impunere nr. .../15.05.2013 aferenta anului 2010, respectiv nr. .../15.05.2013 aferenta anului 2011 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere se vor desființa, în conformitate cu prevederile art. 216, alin. (3) "*Soluții asupra contestației*" din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia :

"(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare".

În speță sunt aplicabile și dispozițiile pct. 11.5, pct. 11.6 și pct.11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 450/2013 care precizează:

"11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii."

Este adevărat că de principiu contribuabilului îi revine sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, fapt ce rezultă din prevederile art. 65 din Codul de procedură fiscală

„ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii. ", însă, cum în speța de față organele de administrare fiscală nu au prezentat probe concludente de natură să răstoarne prezumția de nevinovăție a petentei, sarcina probei este răsturnată, obligația de a dovedi proveniența datoriei fiscale care face obiectul contestației, precum și modul în care s-a calculat aceasta, revenind organului de administrare fiscală competent.

Pe cale de consecință, se desființează Deciziile de impunere nr./15.05.2013 aferenta anului 2010, respectiv nr./15.05.2013 aferenta anului 2011 urmând ca organele de control să procedeze la încheierea unor noi acte administrativ fiscale, având în vedere îndeplinirea tuturor condițiilor legale pe care trebuie să le îndeplinească un document justificativ pentru a fi înregistrat în evidența contabilă în partidă simplă, respectiv onorariile să fie luate în calcul în situația în care organele de inspecție fiscală pot face dovada că au fost efectiv încasate de către X - Cabinet de Avocat, în considerarea art. 6 din Codul de procedură fiscală, republicat:

„ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză."

Referitor la dobânzile/majorările de întârziere în suma de lei și penalitățile de întârziere în suma de lei aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr./15.05.2013, se reține că stabilirea de dobânzi/majorări de întârziere, respectiv penalități de întârziere aferente impozitului pe venit în sarcina

contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul reprezentând impozit pe venit în suma de lei, Decizia de impunere nr. .../15.05.2013 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere va fi desființată, rezultă că și pentru capătul de cerere privind accesoriile aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar în sumă totală de ... lei reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept **accessorium sequitur principalem**, Decizia de impunere nr. .../15.05.2013 va fi desființată.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 46, art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, Ordinul 1040/2004 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 Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 29, art. 31 din Legea nr. 51 din 7 iunie 1995 republicată, actualizată, pentru organizarea și exercitarea profesiei de avocat, art. 6, art. 213, art. 216, din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală, pct. 11 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 450/2013, se

DECIDE

1. Respingerea contestației formulate de **X – Cabinet de Avocat cu sediul în Arad,**, jud. Arad, împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. încheiat în data de 15.05.2013 de către organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Arad, ca inadmisibilă.

2. Desființarea Deciziilor de impunere nr. .../15.05.2013, respectiv nr. .../15.05.2013 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad pentru **X – Cabinet de Avocat cu sediul în**, jud. Arad, C.I.F. ..., C.N.P. ..., urmând ca Activitatea de Inspecție Fiscală Arad să procedeze la reanalizarea situației fiscale a petentei ținând cont de prevederile legale, precum și de cele reținute prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Arad, în termen de 6 luni de la data comunicării.

Director executiv ,

.....

