

DECIZIA nr. 111 din 01.04.2010
privind solutionarea contestatiei formulata de domnul
XX, titular al **Cabinetului Individual de Avocatura "XX"**
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.xx/12.01.2008

Serviciul de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti a fost sesizat cu adresa nr. xx/12.01.2008 de Administratia Finantelor Publice sector 2 cu privire la contestatiile formulate de domnul **XX**, cu domiciliul in Bucuresti, Xx sector 2, titular al **Cabinetului Individual de Avocatura XX**.

Obiectul contestatiilor, inregistrate la Administratia Finantelor Publice Sector 2 sub nr.xx/04.01.2008 si sub nr. xx/04.01.2007, il constituie:

1.Decizia de impunere privind impozitul pe venit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr.xx/30.11.2007, prin care s-au stabilit suplimentar in plus diferente de impozit pe venitul net anual pentru anii 2002, 2004 si 2005.

Contribuabilul contesta diferentele de impozit pe venitul net anual stabilite suplimentar in plus pe anul 2005, in suma de **xx lei** si accesoriile aferente in suma de **xx lei**.

2. Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr.xx/30.11.2007, prin care s-au stabilit suplimentar de plata:
- xx lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- xx lei reprezentand majorari de intarziere aferente.

Contribuabilul contesta numai suma de xx lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata si majorarile de intarziere aferente in suma de xx lei.

Deciziile de impunere contestate, comunicate in data de **07.12.2007**, au fost emise in baza Raportului de inspectie fiscala nr. xx/30.11.2007 intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul A.F.P. Sector 2.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin.(1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin.(1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de domnul **XX**, cu domiciliul in Bucuresti, Xx sector 2, titular al **fostului Cabinet Individual de Avocatura XX**.

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

I. In sustinerea contestatiei, contribuabilul aduce urmatoarele argumente:

1) Referitor la Decizia de impunere nr.xx/30.11.2007, prin contestatia nr.xx/04.01.2008, contribuabilul contesta TVA aferenta avansului la contractul de leasing financiar in suma de xx si TVA aferenta mijloacelor fixe care se fac venit la incetarea activitatii contribuabilul precizand:

- din punct de vedere economic a avut loc o reorganizare profesionala si o transformare a cabinetului in societate civila profesionala similara unei fuziuni prin contopire;

- prin Codul fiscal se recunoaste caracterul neimpozabil al transferurilor de bunuri care au loc ca urmare a reorganizarilor sub forma fuziunilor, in esenta fiind vorba de modificarea formei de organizare prin preluarea patrimoniilor de afectiune profesionala fara a trece bunurile prin patrimoniul personal;

- trebuiau aplicate prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 precizand ca organul fiscal nu ar fi trebuit sa considere sensul literar al deciziei Baroului Bucuresti prin care se utilizeaza sintagma "desfiintarea cabinetelor de avocat...", ci intreg sens economic al operatiunii.

In concluzie contribuabilul solicita emiterea unei noi decizii de impunere cu privire la anul 2005, cu recalcularea obligatiilor fiscale, care sa retina natura economica reala a reorganizarii cabinetului individual de avocatura intr-o forma de organizare, fara implicatii asupra patrimoniului personal.

2) Referitor la Decizia de impunere nr.xx/30.11.2007, prin contestatia nr.xx/04.01.2008, contribuabilul solicita desfiintarea partiala a deciziei in privinta bazei de impunere suplimentara in valoare de xx lei (reprezentand diferenta dintre mijloacele fixe care se fac venit la incetarea activitatii si valoarea ramasa neamortizata), a impozitului aferent si a obligatiilor accesorii stabilite pe anul 2005 ca urmare a faptului ca in urma inspectiei fiscale s-a considerat ca activitatea profesionala a incetat, iar anumite mijloace fixe au trecut in patrimoniul personal.

Contribuabilul invoca aceleasi motive ca si in contestatia nr. nr.xx/04.01.2008.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr.xx/30.11.2007 intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 2 au fost emise Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. xx/30.11.2007, prin care s-au stabilit suplimentar in plus diferente de impozit pe venitul net anual pentru anii 2002, 2004 si 2005, in suma totala de 15.949 lei si accesoriile aferente in suma totala de 13.878 lei din care contribuabilul contesta impozitul pe venit pe anul 2005 si Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr.xx/30.11.2007, prin care s-au stabilit suplimentar de plata taxa pe valoarea adaugata in suma de xx lei si majorari de intarziere aferente in suma de xx lei din care contribuabilul contesta TVA in suma de x lei si majorarile de intarziere aferente in suma de xx lei.

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

Contribuabilul Xx a exercitat profesia de avocat in cadrul Cabinetului individual de avocatura "XX", incepand cu data de 01.02.2002, in baza Deciziei nr.xx/24.01.2002, avand sediul in Bucuresti, Xx sector 2 si este platitor de TVA incepand cu data de 03.05.2004.

In baza Deciziei nr.xx/21.11.2005 **Baroul Bucuresti aproba incepand cu data de 01.01.2006 desfiintarea cabinetelor de avocat "lichidarea Cabinetului individual de avocatura "XX" si "XX" si infiintarea Societatii Civile de Avocati "XX"**, avand sediul in Bucuresti, Xx sector 2.

Prin declaratia de inregistrare fiscala/declaratie de mentiuni pentru persoanele fizice care desfasoara activitati economice in mod independent sau exercita profesii libere, cod 070, inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector 2 sub nr.xx/29.11.2007, contribuabilul **XX** declara incetarea activitatii desfasurate in baza autorizatiei nr.xx/24.01.2002 emisa de Baroul Bucuresti, incepand cu data de 01.01.2006.

Prin actul aditional la contractul de leasing financiar nr.xx/18.01.2006 incheiat intre Societatea Civila de Avocati "**XX**" si S.C.XX S.R.L. se precizeaza:

" Avand in vedere schimbarea formei de exercitare a profesiei a D-ului Av. Xx, prin **desfiintarea Cabinetului Individual Xx si infiintarea Societatii Civile de Avocati "XX"**, partile convin de comun acord modificarea in consecinta a prevederilor referitoare la denumirea utilizatorului din contractul de leasing financiar nr.xx."

Conform constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr.xx/30.11.2007, consecintele **desfiintarii Cabinetului Individual Xx si infiintarii Societatii Civile de Avocati "XX"** sunt urmatoarele:

La data de 31.12.2005 contribuabilul avea in patrimoniu mijloace fixe in suma de xx lei compusa din:

- mobilier = xx lei;
- corpuri de iluminat = xx lei (valoarea ramasa neamortizata = xx lei);
- laptop = xx lei;
- auto in leasing financiar = xx lei (valoarea ramasa neamortizata = xx lei).

Organul de control procedeaza la intregirea venitului cu suma de xx lei si admite drept cheltuiala deductibila suma de xx lei reprezentand valoare ramasa neamortizata a mijloacelor fixe existente la data de 31.12.2005.

De asemenea organul fiscal procedeaza la modificarea bazei impozabile si a TVA colectata cu suma de xx lei reprezentand TVA aferenta avansului la contractul de leasing financiar nr.xx si cu suma de xx lei aferenta mijloacelor fixe existente in patrimoniu ce se fac venit la incetarea activitatii.

3.1 Referitor la taxa pe valoarea adaugata cauza supusa solutionarii este daca aportul de folosinta a unor bunuri la constituirea unei asociatii civile profesionale constituie o operatiune asimilata livrarilor de bunuri, supusa taxei pe valoarea adaugata, in conditiile in care organele de inspectie fiscala au colectat TVA fara sa tina seama de valoarea ramasa neamortizata.

In fapt, cu privire la taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de **xx lei**, prin Raportul de inspectie fiscala nr. xx/30.11.2007, Administratia Finantelor Publice Sector 2 a precizeaza:

Avand in vedere ca la data de 31.12.2005 contribuabilul isi inceteaza activitatea, deci bunurile trec in patrimoniu personal, s-a procedat la majoratea bazei impozabile si a TVA colectata cu suma de xx lei (xx lei reprezentand TVA aferenta avansului la contractul de leasing financiar si cu suma de xx lei aferenta mijloacelor fixe existente in patrimoniu) in baza art.128 alin.(1) si alin. (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, consecinta, fiind emiterea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr.xx/30.11.2007.

Referitor la suma de xx prin referatul nr.xx/12.01.2008 organul fiscal precizeaza ca in data de 05.12.2005 contribuabilul a achizitionat un autoturism, in baza contractului de leasing financiar nr.xx pentru care achita suma de xx lei (xx lei plus TVA xx lei) suma ce reprezinta avans leasing financiar si pe care o inregistreaza direct pe cheltuiala.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 127 alin. 1 si 2, art. 128 alin. 4, art. 137 alin. 1 lit. b si art. 154 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 21 si pct. 57 alin. 1 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, in vigoare pe perioada supusa verificarii, 03.05.2004 - 31.12.2006:

"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) În 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, în scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate."

"Art. 128 - (4) Preluarea de catre persoane impozabile a bunurilor achizitionate sau fabricate de catre acestea pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legatura cu activitatea economica desfasurata sau pentru a fi puse la dispozitie altor persoane în mod gratuit constituie livrare de bunuri efectuata cu plata, daca taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusa total sau partial."

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

(...) b) **preturile de achizitie sau, în lipsa acestora, pretul de cost, determinat la momentul livrării, pentru operatiunile prevazute la art. 128 alin. (3) lit. e), alin. (4) si (5).** Daca bunurile sunt mijloace fixe, pretul de achizitie sau pretul de cost se ajusteaza, astfel cum se prevede în norme. (...)"

Normele metodologice:

"**21. (1)** Baza de impozitare pentru mijloacele fixe constatate lipsa, care se cuprind în sfera taxei pe valoarea adaugata, conform art. 128 alin. (3) lit. e) din Codul fiscal, este constituita dupa cum urmeaza:

a) **daca lipsurile nu sunt imputabile, baza de impozitare este valoarea ramasa la care aceste bunuri sunt înregistrate în contabilitate, calculata în functie de amortizarea contabila. Daca mijloacele fixe sunt complet amortizate, baza de impozitare este zero;**

b) **daca lipsurile sunt imputabile, baza de impozitare este suma imputata, dar nu mai putin decât valoarea ramasa a mijlocului fix. Pentru mijloacele fixe complet amortizate, baza de impozitare este suma imputata.**

(2) **În situatiile prevazute la art. 128 alin. (4) si (5) din Codul fiscal, baza de impozitare pentru mijloace fixe este cea stabilita la alin. (1) lit. a)."**

"**Art. 154.** - În întelesul taxei pe valoarea adaugata, **o asociere** sau alta organizatie care nu are personalitate juridica se considera a fi o persoana impozabila separata, **pentru acele activitati economice desfasurate de asociati sau parteneri în numele asociatiei sau organizatiei respective, cu exceptia asociatiilor în participatiune.**"

Norme metodologice:

"**57. (1)** **Orice asociat sau partener al unei asocieri ori organizatii fara personalitate juridica este considerat persoana impozabila separata pentru acele activitati economice care nu sunt desfasurate în numele asocierii sau organizatiei respective**".

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

"**Art. 181.** - (1) Cabinetele individuale se pot asocia în scopul exercitarii în comun a profesiei. **Asocierea nu poate restrânge drepturile avocatilor asociati si nici nu poate aduce atingere drepturilor si obligatiilor aferente patrimoniului de afectatiune profesionala a fiecarui cabinet intrat în asociere.**"

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

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

Cu privire la situatia în care s-au pus la dispozitia unei societati civile profesionale, cu titlu gratuit, bunuri achizitionate de unul dintre asociati (cabinet individual de avocatura), prevederile legale mai sus invocate stipuleaza ca aceasta **operatiune este asimilata livrării de bunuri efectuata cu plata, daca taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusa total sau partial** (art. 128 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare).

Cu privire la speta supusa solutionarii, s-a pronuntat si Directia de legislatie în domeniul TVA din Ministerul Economiei si Finantelor prin adresa nr. 811046/2008, în care se precizeaza ca, în

conformitate cu prevederile art. 128 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, este asimilata livrării de bunuri cu plata punerea la dispozitia societatii civile, cu titlu gratuit, a mijloacelor fixe si obiectelor de inventar, **pentru care a dedus partial sau total TVA, in perioada (....).**

Conform constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. xx/30.11.2007, organele de control au stabilit ca potrivit Deciziei Baroului Bucuresti nr. xx/21.11.2005, **Cabinetul individual de avocatura "XX"** si-a incetat activitatea, iar pentru mijloacele fixe si obiectele de inventar in valoare de **xx lei** s-au reintregit veniturile si s-a colectat TVA in suma de **xx lei**, in baza art. 128 alin. 1 si 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Fata de cele mai sus precizate, se retine ca AFP Sector 2, pentru mijloacele fixe si obiectele de inventar in valoare de **xx lei**, a colectat TVA fara sa tina seama de valoarea ramasa neamortizata.

In actul de inspectie fiscala nu se face nicio precizare privind urmatoarele aspecte:

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

Avand in vedere cele mai sus prezentate si tinand cont de principiul accessorium sequitur principale, urmeaza a se aplica dispozitiile art. 216 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, republicat, respectiv urmeaza a se desfiinta in parte Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr.xx/30.11.2007, pentru suma de xx lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata de plata si majorari de intarziere aferente in suma de xx lei.

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 12.6 si 12.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, care precizeaza:

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

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

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

3.2. In ceea ce priveste contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. xx/30.11.2007, aferenta anului 2005, cauza supusa solutionarii o reprezinta legalitatea masurii de a include in venitul brut contravaloarea obiectelor de inventar si a mijloacelor fixe, inscise in registrul-inventar in conditiile in care schimbarea formei de organizare a activitatii independente este considerata ca o incetare definitiva a activitatii respective.

In fapt, organele de inspectie fiscala ale Administratiei Finantelor Publice sector 2, in baza raportului de inspectie fiscala nr. xx/30.11.2007, au emis Decizia de impunere nr. xx/30.11.2007

prin care s-a stabilit suplimentar diferenta de venit net aferenta anului 2005 in suma de 41.275 lei formata din urmatoarele cheltuieli neacordate la deducere:

- ✓ xx lei = obiecte de uz personal;
- ✓ xx,28 lei = avans leasing auto;
- ✓ xx lei = cheltuieli protocol peste limita admisa;
- ✓ - xx lei = cheltuieli amortizare (auto, corpuri iluminat) acordate de organul fiscal;
- ✓ **xx lei = mijloace fixe aflate in patrimoniul la 31.12.2005 ce se fac venit la incetarea activitatii;**
- ✓ **- xx lei = valoare ramasa neamortizata a mijloacelor fixe** existente la 31.12.2005 acordata de organul fiscal;
- ✓ xx lei = TVA colectata;
- ✓ xx lei = TVA deductibila;
- ✓ xx lei = TVA achitata.

Din totalul sumelor ce au condus la stabilirea diferentei de venit stabilita suplimentar contribuabilul contesta suma de xx lei reprezentand diferenta dintre mijloacele fixe aflate in patrimoniul la 31.12.2005 in suma de xx lei si valoare ramasa neamortizata a acestora in suma de xx lei.

In drept, cu privire la "Regulile generale de stabilire a venitului net anual din activitatii independente, determinat pe baza contabilitatii în partida simpla", art.48 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2008 privind Codul fiscal precizeaza:

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

(2) Venitul brut cuprinde:

(...)

c) câstigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independenta, inclusiv contravaloarea bunurilor ramase dupa încetarea definitiva a activitatii".

Cu privire la includerea in venitul brut a contravalorii obiectelor de inventar si a mijloacelor fixe in cazul transformarii formei de exercitare a profesiei de avocat, organul de solutionare a contestatiei a solicitat punctul de vedere al directiilor de specialitate din ANAF/MFP. Drept urmare, prin adresa nr. 13080/15.05.2006, in baza punctului de vedere exprimat de Directia Generala Legislatie Impozite Directe din cadrul MEF din adresa nr. 261017/02.05.2006 (reconfirmat prin adresa nr. 275302/20.02.2008, inregistrata la DGFP-MB sub nr. 8574/21.02.2008), Directia de indrumare si asistenta a contribuabililor din cadrul ANAF ne-a comunicat urmatoarele:

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

De altfel, aceeasi Directie de indrumare si asistenta a contribuabililor din cadrul ANAF ne-a instiintat ca referitor la aceasta speta a fost sesizata Comisia Fiscala Centrala, inca din data de 13.04.2006, in vederea adoptarii unei solutii unitare. Avand in vedere acest aspect, DGFP-MB a resolicitat, in mod constant si repetat, incepand cu data de 13.07.2006, inclusiv prin adresa nr. 76542/09.02.2010, aplicarea dispozitiilor punctului 9.2 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 519/2005, respectiv supunerea spetei spre dezbatere, in regim de maxima urgenta, de catre Comisie.

Se retine ca, prin adresele nr. 335144/18.03.2009 si nr. 335718/26.08.2009 (comunicate la data de 19.02.2010 de Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul ANAF), Directia Generala Legislatie Impozite Directe din cadrul MEF a comunicat Secretariatului tehnic al Comisiei Fiscale Centrale faptul ca "nu este oportuna inscrierea spetei pe agenda de lucru a Comisiei Fiscale Centrale", cauza fiind reglementata prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Astfel, in conformitate cu prevederile punctului 36 din Normele metodologice date in aplicarea art. 48 din Codul fiscal, in venitul brut se includ toate veniturile in bani si in natura, cum sunt: venituri din vanzarea de produse si de marfuri, venituri din prestarea de servicii si executarea de lucrari, venituri din vanzarea sau inchirierea bunurilor din patrimoniul afacerii si orice alte venituri obtinute din exercitarea activitatii, precum si veniturile din dobanzile primite de la banci pentru disponibilitatile banesti aferente afacerii, din alte activitati adiacente si altele asemenea.

In cazul incetarii definitive a activitatii sumele obtinute din valorificarea bunurilor din patrimoniul afacerii, inscise in Registrul-inventar, cum ar fi mijloace fixe, obiecte de inventar si alte asemenea, precum si stocurile de materii prime, materiale si produse finite si marfuri ramase nevalorificate sunt incluse in venitul brut.

In cazul in care bunurile din patrimoniul afacerii trec in patrimoniul personal al contribuabilului, din punct de vedere fiscal se considera o instrainare, iar suma reprezentand contravaloarea acestora se include in venitul brut al afacerii.

In toate cazurile evaluarea se face la preturile practicate pe piata sau stabilite prin expertiza tehnica.

Nu constituie venit brut urmatoarele:

- aperturile in numerar sau echivalentul in lei al aperturilor in natura facute la inceperea unei activitati sau in cursul desfasurarii acesteia;*
- sumele primite sub orice forma de credite bancare ori de imprumuturi de la persoane fizice sau juridice;*
- sumele primite ca despagubiri;*
- sumele ori bunurile primite sub forma de sponsorizari, mecenat sau donatii."*

Se mentioneaza ca, potrivit OMFP nr. 877/2005 privind constituirea si atributiile Comisiei fiscale centrale, respectiv OMFP nr. 1318/2008 si OMFP nr. 183/2010, Comisia emite decizii pentru problemele de natura fiscala, pentru care se impune o solutionare unitara în vederea eliminarii interpretarilor diferite în aplicarea legislatiei. DGFP-MB, tocmai in acest sens, a solicitat directiei de specialitate, respectiv Directiei Generale Legislatie Impozite Directe din cadrul MEF, singura in masura sa sesizeze Comisia fiscala centrala, supunerea spre dezbatere a problematicii fiscale cu privire la includerea in venitul brut a contravaloarii obiectelor de inventar si a mijloacelor fixe in cazul transformarii formei de exercitare a profesiei de avocat.

Fata de cele prezentate, Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGFP-MB, prin adresa nr. 76542/19.02.2010, a resolicitat Directiei Generale Legislatie Impozite Directe din cadrul MEF urmatoarele:

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

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

Ca raspuns la solicitarea noastra, prin adresa nr. 425482/04.03.2010, transmisa prin fax, inregistrata la DGFP-MB sub nr. 895/MC/04.03.2010, Directia Generala Legislatie Impozite Directe din cadrul MEF ne-a comunicat urmatoarele:

*"1. pentru perioada anterioara intrarii in vigoare a prevederilor OUG nr. 109/2009 pentru modificarea si completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv 1 ianuarie 2010, **ne mentinem punctul de vedere** formulat prin adresa nr. 335144/2009. Precizam faptul ca, **schimbarea formei de organizare a activitatii independente era considerata, potrivit actelor normative in vigoare la acea data, numai din punct de vedere al tratamentului fiscal aplicabil, ca o incetare definitiva a activitatii respective;***

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

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

Potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. xx/30.11.2007 si a documentelor aflate la dosarul cauzei:

Cabinetul individual de avocatura "**Xx**", a functionat, incepand cu data de 01.02.2002, in baza Deciziei nr.xx/24.01.2002 emisa de Baroul Bucuresti avand sediul in Bucuresti, Xx sector 2.

Conform Deciziei nr.xx/21.11.2005 Baroul Bucuresti aproba incepand cu data de 01.01.2006 desfiintarea **Cabinetului Individual Xx si infiintarea Societatii Civile de Avocati "XX"**, avand sediul in Bucuresti, Xx sector 2.

Organele de inspectie fiscala, pentru anul 2005, au procedat la reintregirea veniturilor contribuabilului cu suma de xx lei reprezentand diferenta dintre mijloacele fixe aflate in patrimoniu la 31.12.2005 in suma de xx lei si valoare ramasa neamortizata a acestora in suma de xx lei, pe motiv ca domnul avocat si-a incetat activitatea in cadrul cabinetului individual iar aceste mijloace fixe au fost transferate societatii civile de avocati.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, nu pot retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele contestatarului cu privire la acest capat de cerere, motiv pentru care, rezulta ca, in mod corect, organul de inspectie fiscala a procedat la reintregirea veniturilor contribuabilului cu suma de xx lei, pentru anul 2005, considerand ca in speta este vorba de o incetare definitiva a activitatii cabinetului de avocat si inceperea unei noi activitati in cadrul Societatii Civile de Avocati "**XX**".

Domnul **Xx**, prin modul in care formuleaza contestatia si din documentele aflate la dosarul cauzei, nu demonstreaza ca in cadrul Societatii Civile de Avocati "**XX**" a functionat individual in cadrul Cabinetului individual de avocat Xx, prin conducerea evidentei contabile distinct, pe cabinete individuale.

De precizat si faptul ca pana la data de 31.12.2006, **Cabinetul Individual Xx** a fost luat in evidenta fiscala cu cod de identificare Xx iar dupa data infiintarii Societatii Civile de Avocati "**XX**" i-a fost atribuit cod fiscal Xx.

De altfel, insusi contribuabilul prin declaratia de inregistrare fiscala cod 070, inregistrata sub nr.xx/29.11.2007, solicita scoaterea din evidenta ca persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA pentru activitatea desfasurata in baza Deciziei nr.xx/24.02.2002 emisa de Baroul Bucuresti, incepand cu data de 01.01.2006, ca urmare a incetarii activitatii,

Referitor la afirmatia contribuabilului cu privire la continuitatea neintrerupta a activitatii precizand ca nu a incetat nici un moment activitatea profesionala, nu are relevanta in sustinerea cauzei intrucat prin actul de impunere organul fiscal nu a considerat incetarea activitatii avocatale ci incetarea din punct de vedere fiscal a formei de organizare a activitatii, fiecare avocat raspunzand individual pentru

actele pe care le indeplineste in exercitarea atributiilor conferite de lege.

Impozitul pe venit in suma de xx lei este urmare a majorarii venitului impozabil si cu alte categorii de debite pe care contribuabilul nu le contesta.

In consecinta, avand in vedere cele retinute, contestatia contribuabilului se va respinge ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

3.3 Referitor la majorarile de intarziere in suma de xx lei, cauza supusa solutionarii este daca acestea sunt datorate, in conditiile in care, pe de-o parte, la punctul 3.2 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand diferente de impozit pe venitul net anual pentru anul 2005, iar, pe de alta parte, contestatorul nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte ca organele de inspectie fiscala au calculat eronat majorarile de intarziere contestate.

In fapt, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. xx/30.11.2007, Administratia Finantelor Publice Sector 2 a stabilit in sarcina contribuabilului majorari de intarziere in suma de xx lei aferente diferentei de impozit pe venitul net anual pentru anul 2005.

In drept, art. 119 si art.120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare precizeaza:

“Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadentă de către debitor a obligatiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”

“Art. 120 - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadentă si până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si până la data stingerii acesteia inclusiv.”

(7) Nivelul majorarii de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala majorarile de intarziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

Se retine ca stabilirea de majorari de intarziere reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contestatorului a fost retinut debitul de natura impozitului pe venit aferent anului 2005, in suma de xx lei, iar prin contestatie nu se prezinta argumente privind modul de calcul al majorarilor de intarziere si nici documente sau situatii din care sa rezulte ca acestea au fost calculate eronat, rezulta ca domnul **XX** datoreaza si suma de xx lei cu titlu de majorari de intarziere aferente diferentei de impozit pe venitul net anual pentru anul 2005, reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de domnul **XX** pentru suma de xx lei cu titlu de majorari de intarziere aferente diferentei de impozit pe venitul net anual pentru anul 2005 stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. xx/30.11.2007 emisa de Administratia Finantelor Publice Sector 2.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art.48 alin.(2) lit.c), art. 127 alin. 1 si 2, art. 128 alin. 4, art. 137 alin. 1 lit. b si art. 154 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 21 si pct. 57 alin. 1 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, art. 119 si art.120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Art.1. Desfiinteaza in parte Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr.xx/30.11.2007, pentru suma de **xx lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata de plata si majorari de intarziere aferente in suma de **xx lei** stabilite in sarcina **CIA XX**, urmand ca Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 2 sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare, cu sustinerile contestatarului si cu retinerile din prezenta decizie.

Art.2. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **contribuabilul XX**, pentru suma totala de xx lei reprezentand diferenta de impozit pe venit stabilita in plus pe anul 2005 in suma de xx lei si majorari de intarziere aferente in suma de xx lei, stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr.xx/30.11.2007 emisa de Administratia Finantelor Publice Sector 2.

Art.3. Prezenta se comunica contribuabilului **XX**, cu domiciliul in Bucuresti, Xx sector 2 si Administratiei Finantelor Publice Sector 2.

Art.4. Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata potrivit legii, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.

