

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

DECIZIA nr. 262 din 18.09.2009 privind solutionarea
contestatiei formulata de doamna **MA**,
cu domiciliul in str., sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./2009

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr./2009, inregistrata sub nr./2009, de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia formulata de doamna MA, in calitate de avocat titular al Cabinetului individual de avocatura "MA" si in nume propriu.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr./2009 il constituie deciziile de impunere emise in baza raportului de inspectie fiscala nr. yyyy/2009, comunicate prin posta in data de 04.05.2009, si anume:

- decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. axxx/2009;

- decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. bxxx/2009.

De asemenea, contribuabila solicita anularea dispozitiei de masuri nr. cxxx/2009.

Suma totala contestata este de **C** lei, din care:

- V lei impozit pe venit;
- M lei majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- T lei taxa pe valoarea adaugata;
- S lei majorari de intarziere aferente.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art.206, 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 solutioneze contestatia formulata de doamna MA.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia fiscala generala la doamna MA, avocat, titular al Cabinetului individual de avocatura "MA" pentru perioada 01.01.2003-31.12.2007.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. yyyy/2009, iar in baza acestora au fost emise deciziile de impunere nr. bxxx/2009 si nr. axxx/2009, prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare de plata in suma totala cumulata de C lei reprezentand impozit pe venit, taxa pe valoarea adaugata si accesoriile aferente, precum si dispozitia de masuri nr. cxxx/2009.

II. Prin contestatia formulata doamna MA sustine urmatoarele:

Actul administrativ principal, respectiv raportul de inspectie fiscala nr. yyyy/2009 este nelegal intrucat inspectia fiscala nu s-a finalizat in termenul de 3 luni prevazut de art. 104 alin. 1 din Codul de procedura fiscala (21 ianuarie 2009 - 22 aprilie 2009), asa cum rezulta si din cele consemnate in registrul unic de control si nici nu a fost mentionat in registrul unic de control, asa cum prevede art. 4 din Legea nr. 252/2003, fiind mentionat un alt act administrativ, si anume procesul-verbal nr. pxxx/03.02.2009, necomunicat niciodata. Din aceste motive si actele administrative subsecvente - deciziile de impunere nr. axxx/2009 si nr. bxxx/2009 - sunt lovite de nulitate.

La inceperea controlului fiscal, inspectorii nu au prezentat legitimitiile de control si ordinul de serviciu, incalcandu-se prevederile art. 105 alin. (7) din Codul de procedura fiscala si, ca atare, inspectorii nu au avut mandat sa realizeze inspectia fiscala.

Un alt motiv de nulitate il constituie faptul ca in decizia de impunere nr. bxxx/2009 la rubrica "contribuabil" sunt trecute atat persoana fizica, cat si cabinetul (individualizat cu o denumire eronata "cabinet de avocatura" in loc de "cabinet individual de avocatura"), desi contribuabilul nu este decat persoana fizica titulara.

In mod nelegal au fost considerate nedeductibile contravaloarea convorbirilor si abonamentului telefonului mobil in perioada 2003-2007, in conditiile in care s-a prezentat dovada emisa de SC in care se arata ca titularul abonamentului cu nr. 072ttttt4, activat la data de 12.07.1999 este cabinetul individual de avocatura, precum si alte doua contracte, neprezentand relevanta ca dovada platii este pe numele persoanei fizice. Aceasta dovada a fost inlaturata de organele de inspectie fiscala fara nicio argumentare in drept, desi contractul de prestari servicii de telefonie este un contract consensual, care ia nastere prin simplul acord de vointa, iar in scris (contractul) este doar ad probationem si nu ad validitatem, iar dovada consensului contractual se poate face cu orice mijloc de proba.

In mod neintemeiat nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu amortizarea tamplariei PVC (perioada 2005-2007), cheltuielile cu transportul (anul 2006) si cu dotarea cabinetului - materiale sanitare, usa (anul 2006) intrucat ele au la baza contractul de comodat incheiat pentru folosinta sediului profesional. Este neintemeiat argumentul ca sediul profesional si domiciliul se afla in acelasi spatiu, in conditiile in care, potrivit art. 969 Cod civil, contractul este legea partilor, iar obiectul contractului il constituie folosinta, de catre comodatatar, a intregului apartament 42, comodatatarul fiind obligat inclusiv la inlocuirea tamplariei, la suportarea cheltuielilor de reparatii locative, la montarea unei centrale de apartament etc.

Cum la pct. 4.2 din contract s-a stabilit folosinta exclusiva a ap. 42 pentru sediul profesional, ceea ce primeaza este intelegerea partilor din contract, conform pct. 38 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

Referitor la deductibilitatea sumei de V3 lei reprezentand achizitie monitor calculator (anul 2006) contestatoarea arata ca a prezentat toate documentele justificative necesare (factura si chitante de plata), iar sustinerea organelor de control privind neprezentarea documentelor din care sa reiasa achizitia unui calculator este "pe langa motivarea in drept", neexistand nicio obligatie scrisa care sa oblige si la cumpararea unei noi unitati centrale, daca cea veche functioneaza.

In ceea ce priveste suma de V4 lei aferenta achizitiei unei masini, considerata nedeductibila in anul 2007, contestatoarea arata ca a facut obiectul unui alt control in luna martie 2008, in vederea solutionarii cererii de preluare a soldului negativ de TVA si reprofileaza organelor de control faptul ca au fost de acord cu preluarea sumei prin procesul-verbal si dispozitia de masuri, fara sa verifice registrul unic de control pentru anul 2007 si modul in care plata facturilor a fost evidentiata in registrul de incasari si plati. Faptul ca, pentru aceeasi perioada verificata (2007) se ajunge la o concluzie total diferita de cea la care s-a ajuns la controlul din 27.03.2008 reprezinta o incalcare a legii, deoarece "nu poti afirma ca -in 27 martie 2008- nu ai verificat registrul unic de control, ci doar TVA-ul de restituit".

De asemenea, doamna MA considera nelegala extinderea controlului fiscal deoarece este inclus si anul 2003, perioada care depaseste termenul de prescriere (5 ani), conform dispozitiilor legale in materie.

Referitor la modul de calcul al accesoriilor aferente impozitului pe venit, contestatoarea sustine ca nu s-a respectat termenul de 60 de zile de la comunicarea deciziilor de impunere anuale, iar termenele nu s-au calculat pe zile libere si invoca date diferite de comunicare a deciziilor pentru anii 2003 si 2004.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile contestatoarei, reglementările legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Contribuabila MA este avocat, titular al Cabinetului individual de avocatura "MA", cu domiciliul si sediul activitatii de avocatura in str., sector x, Bucuresti.

Cabinetul individual de avocatura "MA" functioneaza in baza Deciziei nr./29.03.2001 emisa de Baroul Bucuresti.

Inspectia fiscala generala a vizat perioada 01.01.2005-31.12.2007 pentru impozitul pe venit din activitati independente, 01.12.2007 - 30.11.2008 pentru TVA si 01.01.2005-30.09.2008 pentru contributi sociale si alte venituri ale bugetului general consolidat.

Urmare constatarii existentei indiciilor privind diminuarea impozitului pe venit, inspectia fiscala a fost extinsa pentru perioada 01.01.2003-31.12.2007, contribuabila fiind instiintata in acest sens prin adresa nr./22.01.2009.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. yyyy/2009, in baza caruia au fost emise urmatoarele acte administrative fiscale:

- decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. axxx/2009 prin care s-au stabilit TVA de plata in suma de T lei si S lei majorari de intarziere aferente;

- decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. bxxx/2009 prin care s-au stabilit diferente suplimentare de impozit pe venit in suma de V lei si M lei majorari de intarziere aferente.

3.1. Referitor la nulitatea raportului de inspectie fiscala

Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare se poate investi cu solutionarea pe fond a cererii privind constatarea nulitatii raportului de inspectie fiscala, in conditiile in care acesta nu constituie act administrativ fiscal susceptibil a fi contestat.

In fapt, contribuabila MA a fost supusa inspectiei fiscale generale pentru perioada 01.01.2003-31.12.2007, constatările inspectiei fiscale fiind consemnate in raportul nr. yyyy/2009, in baza carora au fost emise deciziile de impunere nr. axxx/2009 (pentru TVA) si nr. bxxx/2009 (pentru impozit pe venit).

Prin contestatia formulata contribuabila invoca nulitatea raportului de inspectie fiscala nr. yyyy/2009 ca act administrativ principal si a actelor administrative subsecvente - deciziile de impunere nr. axxx/2009 si nr. bxxx/2009. Aceasta sustinere a fost reluata de contestatoare prin precizarile inregistrate sub nr./2009.

In drept, potrivit art. 85, art. 109, art. 206 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

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

- a) prin declaratie fiscala, in conditiile art. 82 alin. (2) si art. 86 alin. (4);
- b) prin **decizie emisa de organul fiscal**, in celelalte cazuri".

"Art. 109. - (2) La finalizarea inspectiei fiscale, **raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere** care va cuprinde si diferente in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale. In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere".

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

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

(2) **Obiectul contestatiei il constituie numai sumele si masurile stabilite si inscrite de organul fiscal in titlul de creanta sau in actul administrativ fiscal atacat**, cu exceptia contestatiei impotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal."

"Art. 209. - (1) Contestatiile **formulate impotriva deciziilor de impunere**, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a deciziilor pentru regularizarea situatiei, emise in conformitate cu legislatia in materie vamala, se solutioneaza dupa cum urmeaza:

- a) contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, precum si accesorii ale acestora, al caror quantum este sub 1.000.000 lei, se solutioneaza de catre organele competente constituite la nivelul directiilor generale unde contestatarul are domiciliul fiscal".

Totodata, conform pct. 106.1-106.3 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004:

"106.1. Rezultatul inspectiei fiscale generale sau partiale va fi consemnat intr-un raport de inspectie fiscala.

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

106.3. Raportul de inspectie fiscala se semneaza de catre organele de inspectie fiscala, se verifica si se avizeaza de seful de serviciu. **Dupa aprobarea raportului de catre conducatorul organului de inspectie fiscala, se va emite decizia de impunere de catre organul fiscal competent teritorial**".

Se retine ca impozitele, taxele si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc in urma inspectiei fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de

creanta si este susceptibila de a fi contestata, la baza acesteia stand constatarile din raportul de inspectie fiscala.

Astfel, titlu de creanta fiscala si act administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este **numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creaza o situatie juridica noua prin stabilirea obligatiilor fiscale in sarcina** contribuabilei. De altfel, in art. 206 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003, republicata se prevede cu claritate faptul ca obiectul contestatiei il poate constitui numai sumele si masurile stabilite intr-un titlu de creanta sau intr-un act administrativ fiscal.

Raportul de inspectie fiscala nu creeaza prin el insusi o situatie juridica noua, el fiind supus avizarii sefului de serviciu si aprobarii conducatorului organului de inspectie fiscala si stand la baza emiterii deciziei de impunere. *Sumele inscrise in raport reprezinta doar constatari ale organului de inspectie, care nu se pot concretiza in obligatii de plata opozabile contribuabilului si susceptibile a fi supuse executarii silite in caz de neplata in lipsa unei decizii de impunere*, in conditiile in care legiuitorul a prevazut in mod expres faptul ca numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanta in materie fiscala.

Ca atare, contrar sustinerilor contestatoarei, raportul de inspectie fiscala nr. yyyy/2009 nu este act administrativ fiscal (nici principal, nici subsecvent) deoarece nu stabileste, modifica ori stinge drepturi sau obligatii fiscale, dovada in acest sens fiind insusi faptul ca a fost necesara emiterea deciziilor de impunere nr. axxx/2009 si nr. bxxx/2009 in care raportul este o anexa a deciziei de impunere, dupa cum se precizeaza chiar in formularul deciziilor comunicate contestatoarei.

Fata de cele anterior prezentate, capatul de cerere din contestatie privind constatarea nulitatii raportului de inspectie fiscala nr. yyyy/2009 urmeaza a fi respins ca inadmisibil.

3.2. Referitor la nulitatea deciziilor de impunere

Cauza supusa solutionarii este daca motivele invocate de contestatoare privind nefinalizarea inspectiei fiscale in termenul de 3 luni, neinscrierea actelor de inspectie fiscala in registrul unic de control ori completarea deciziei de impunere cu denumirea completa a contribuabilului care desfasoara o activitate independenta in mod individual atrag nulitatea deciziilor emise in urma inspectiei fiscale.

In fapt, prin contestatia formulata si prin precizarile inregistrate sub nr./2009 contribuabila MA solicita si constatarea nulitatii deciziilor de impunere nr. axxx/2009 si nr. bxxx/2009, pentru aceleasi motive pentru care a solicitat constatarea nulitatii raportului de inspectie fiscala nr. yyyy/2009, respectiv: nefinalizarea inspectiei fiscale in termenul de 3 luni, neinscrierea actelor de inspectie fiscala in registrul unic de control, necomunicarea procesului-verbal nr. pxxx/03.02.2009, neprezentarea legitimatiilor de control si a ordinului de serviciu, completarea eronata a deciziei de impunere nr. bxxx/2009.

In drept, conform art. 43, art. 46, art. 104, art. 105 si art. 106 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 43. - (1) Actul administrativ fiscal se emite numai in forma scrisa.

(2) **Actul administrativ fiscal cuprinde urmatoarele elemente:**

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis si data de la care isi produce efectele;
- c) **datele de identificare a contribuabilului** sau a persoanei imputernicite de contribuabil, dupa caz;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;

- f) temeiul de drept;
- g) numele si semnatura persoanelor imputernicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) stampila organului fiscal emitent;
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestatiei si organul fiscal la care se depune contestatia;
- i) mentiuni privind audierea contribuabilului".

"Art. 46. - ***Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei imputernicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu***".

"Art. 104. - (1) *Durata efectuarii inspectiei fiscale este stabilita de organele de inspectie fiscala sau, dupa caz, de compartimentele de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, in functie de obiectivele inspectiei, si nu poate fi mai mare de 3 luni*".

" Art. 105. - (7) *La inceperea inspectiei fiscale, inspectorul este obligat sa prezinte contribuabilului legitimatia de inspectie si ordinul de serviciu semnat de conducatorul organului de control. Inceperea inspectiei fiscale trebuie consemnata in registrul unic de control*".

"Art. 106. - (1) ***Contribuabilul are obligatia sa colaboreze la constatarea starilor de fapt fiscale. Acesta este obligat sa dea informatii, sa prezinte la locul de desfasurare a inspectiei fiscale toate documentele, precum si orice alte date necesare clarificarii situatiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal***".

De asemenea, conform Instructiunilor din anexa nr. 2 la O.M.E.F. nr. 149/2007 privind modelul si continutul unor documente intocmite in activitatea de inspectie fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, astfel cum a fost modificat prin O.M.E.F. nr. 1.046/2007:

"Informatiile din continutul formularului "Decizie de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere" se vor completa dupa cum urmeaza:

1. "Date de identificare ale contribuabilului" va cuprinde:
 - Cod numeric personal/ Numar de identificare fiscala, definit conform prevederilor din Codul de procedura fiscala si se completeaza astfel:
 - a) pentru persoanele fizice, codul numeric personal atribuit potrivit legii speciale;
 - b) pentru persoanele fizice care nu detin cod numeric personal, numarul de identificare fiscala atribuit de organul fiscal competent din subordinea Agentiei Nationale de Administrare Fiscala;
 - *Numele si prenumele*: se vor completa cu numele, initiala tatalui si prenumele persoanei fizice verificate
 - *Denumire*: se va completa cu denumirea completa a contribuabilului".

Totodata, conform art. 1 din Legea nr. 252/2003 privind registrul unic de control:

"(1) Contribuabilii, persoane juridice inregistrate la Oficiul National al Registrului Comertului, autorizate potrivit legii, au obligatia sa tina registrul unic de control.

(2) ***Celelalte categorii de contribuabili pot tine registrul unic de control, in functie de optiunea acestora***".

In primul rand, din textele legale sus-citate, rezulta ca elementele precizate la art. 43 alin. (2) din Codul de procedura fiscala formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se stabileste in concret in functie de

dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75*).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (*D. Dascalu, C. Alexandru, Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130*).

In al doilea rand, pentru a fi lovite de nulitate (relativa), avand in vedere prevederile art. 105 alin. (2) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, actele administrative fiscale "***se vor declara nule numai daca prin aceasta s-a pricinuit partii o vatamare ce nu se poate inlatura decat prin anulara lor***".

Astfel, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

- contribuabila a fost instiintata ca face obiectul inspectiei fiscale incepand cu data de 21.01.2009 prin avizul de inspectie fiscala nr./17.12.2008, comunicat la data de 22.12.2008;

- inceputul inspectiei fiscale generale a fost inregistrat in registrul unic de control la pozitia nr. 2/21.01.2009;

- inspectia fiscala a avut loc in zilele de 21.01.2009, 22.01.2009, 26.01.2009, 27.01.2009, 29.01.2009, 03.02.2009, 04.02.2009, 09.02.2009, 23.02.2009, 25.03.2005, 15.04.2009 la adresa din, sector h, conform acordului incheiat de contribuabila cu echipa de inspectie fiscala in data de 21.01.2009;

- pe perioada inspectiei fiscale contribuabila a fost reprezentata de doamna SL, in baza imputernicirii data de contribuabila in data de 05.02.2009;

- derularea inspectiei fiscale s-a realizat in baza corespondentei purtata cu contribuabila, respectiv:

a) solicitarea scrisa de documente de catre echipa de inspectie fiscala prin adresa comunicata in data de 29.01.2009;

b) raspunsul contribuabilei la solicitarea organelor de inspectie fiscala, cu prezentarea partiala a documentelor solicitate inregistrata la registratura organului fiscal sub nr./03.02.2009;

c) depunerea in completare a documentelor solicitate de organele de inspectie fiscala in data de 29.01.2009, prin adresa contribuabilei inregistrata la registratura organului fiscal sub nr./09.02.2009;

d) solicitarea scrisa de documente de catre echipa de inspectie fiscala prin adresa comunicata in data de 23.02.2009;

e) invitatia scrisa la discutia finala prin adresa nr./18.03.2009, transmisa prin posta si confirmata de primire in data de 19.03.2009;

f) solicitarea documentelor pe care contribuabila a sustinut ca le-a anexat la punctul de vedere inregistrat sub nr./27.03.2009 prin adresa nr./08.04.2009;

- procesul-verbal nr. pxxx/03.02.2009, prin care organele de inspectie fiscala au constatat ce documente au fost prezentate echipei de inspectie in urma solicitarii din data de 29.01.2009,

restul documentelor urmand a fi prezentate la data de 06.02.2009 a fost incheiat la adresa dinsector h, in trei exemplare, din care unul a fost lasat doamnei SL, imputernicita contribuabilei si a fost mentionat si in registrul unic de control;

- decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. bxxx/2009 are inscrisa la rubrica "Date de identificare ale contribuabilului" urmatoarele:

- a) Codul numeric personal: 2.....;
- b) Numele, initiala tatalui si prenumele: MA;
- c) Denumire: Cabinet de avocatura MA.

Din cele anterior prezentate se retin urmatoarele:

1. Termenul de 3 luni pentru durata efectuarii inspectiei fiscale, prevazut de art. 104 din Codul de procedura fiscala **este un termen de recomandare**, avand ca scop minima afectare a activitatii contribuabilului, **iar depasirea lui nu este sanctionata cu nulitatea absoluta a deciziei de impunere emisa in urma inspectiei, in lipsa unei dispozitii legale exprese in acest sens. Prin urmare, cata vreme obligatiile fiscale stabilite in sarcina contribuabililor in urma unei inspectii fiscale sunt legal datorate, contribuabilii au obligatia constitutională sa contribuie, prin impozite si taxe, la cheltuielile publice, fara ca o atare contributie sa fie considerata ca o vatamare a drepturilor si intereselor lor legitime.**

Totodata, se retine ca doamna MA reclama depasirea cu o zi (21.01.2009 - 22.04.2009) a termenului de 3 luni prevazut pentru desfasurarea inspectiei fiscale, desi inspectia efectiva a avut doar in zilele expres mentionate in raportul de inspectie fiscala nr. yyyy/2009, iar contribuabila a inteles sa colaboreze cu organele fiscale in principal pe baza de corespondenta scrisa, nu a prezentat toate documentele solicitate la termenele stabilite de organele de inspectie fiscala, inspectia fiscala s-a realizat intr-un alt loc decat cel in care este sediul cabinetului, potrivit acordului realizat cu organele fiscale in chiar prima zi de desfasurare a inspectiei fiscale. Prin urmare, contrar sustinerilor contestatoarei, depasirea cu o zi a perioadei dintre momentul declansarii inspectiei si momentul incheierii documentelor de inspectie fiscala nu poate atrage nulitatea actelor de impunere, cata vreme aceasta nu a fost vatamata in drepturile sale, iar din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca la aceasta depasire a contribuit chiar modul in care a inteles contribuabila sa-si indeplineasca obligatia legala de a colabora cu organele fiscale.

2. Procesul-verbal nr. pxxx/03.02.2009 nu reprezinta un act administrativ fiscal, el fiind intocmit doar in urma unei cercetari la fata locului convenit cu contribuabila pentru desfasurarea inspectiei fiscale, in temeiul art. 57 din Codul de procedura fiscala si O.M.F.P. nr. 1.304/2004 privind modelul si continutul formularelor si documentelor utilizate in activitatea de inspectie fiscala. Acest document a fost intocmit in trei exemplare, a fost semnat de echipa de inspectie fiscala si de doamna SL, un exemplar fiind inmanat acesteia, in calitate de persoana desemnata de contribuabila insasi pentru a o reprezenta in timpul inspectiei fiscale. Ca atare, "necomunicarea" procesului-verbal nr. pxxx/03.02.2009 invocata in contestatie nu poate fi in niciun caz imputabila organelor de inspectie fiscala, contestatoarea putandu-se indrepta impotriva propriului imputernicit pentru comunicarea documentului.

3. Potrivit art. 105 alin. (7) din Codul de procedura fiscala **doar inceperea inspectiei fiscale se consemneaza in registrul unic de control si, ca atare, invocarea nulitatii actelor de impunere pe motiv ca raportul de inspectie fiscala nu a fost consemnat in registrul unic de control este vadit neintemeiata.** Mai mult, prin adresa inregistrata sub nr./27.04.2009 contestatoarea insasi a solicitat in mod expres ca raportul de inspectie fiscala sa-i fie comunicat prin posta, la adresa sediului profesional, organele de inspectie fiind puse astfel in imposibilitatea fizica de a-l consemna in registrul unic de control.

Totodata, potrivit art. 1 din Legea nr. 252/2003 numai contribuabilii, persoane juridice inregistrate la Oficiul National al Registrului Comertului sunt obligati sa tina registrul unic de control, celalalte categorii de contribuabili (cum este si contestatoarea) avand posibilitatea sa opteze in aceasta privinta si, ca atare, neinregistrarea actelor de control intr-un registru care nu are caracter obligatoriu pentru contestatoare nu poate fi sanctionata cu nulitatea (absoluta), asa cum pretinde aceasta.

4. Invocarea "neprezentarii" legitimitiilor de inspectie si a ordinului de serviciu de catre organele fiscale nu are niciun suport doveditor, fiind o simpla afirmatie pro-causa a contestatoarei, combatuta de insusi faptul ca, in chiar prima zi a inspectiei, doamna MA a convenit de comun acord cu echipa de inspectie asupra locului de desfasurare a inspectiei fiscale, recunoscand astfel calitatea organelor de inspectie fiscala. De altfel, in raportul de inspectie fiscala nr. yyyy/2009 sunt mentionate in mod expres atat numarul legitimitiilor de serviciu ale organelor fiscale care au efectuat inspectia, cat si ordinul de serviciu in baza caruia au actionat.

5. In cazul impozitului pe venit, calitatea de contribuabil o are persoana fizica, iar decizia de impunere nr. bxxx/2009 cuprinde la rubrica "Date de identificare ale contribuabilului" numele si prenumele contribuabilei MA, asa cum prevede art. 43 alin. (2) din Codul de procedura fiscala. Faptul ca, suplimentar, decizia de impunere cuprinde si alte informatii necesare identificarii, cum ar fi codul numeric personal, initiala tatalui si denumirea activitatii independente desfasurate este consecinta modelului formularului de decizie prevazut de reglementarile fiscale in materie, iar cuprinderea unor informatii suplimentare in continutul actului de impunere nu poate constitui motiv de nulitate intrucat **nulitatea opereaza numai in cazul lipsei anumitor informatii prestabilite de lege si nicidecum in cazul inserarii unor informatii suplimentare**, care ajuta la o mai buna identificare a contribuabilului.

Rezulta ca deciziile de impunere nr. axxx/2009 si nr. bxxx/2009 cuprind toate elementele prevazute de legislatia in vigoare, inclusiv cele prevazute la art. 46 din Codul de procedura fiscala, iar inspectia fiscala s-a realizat cu respectarea normelor aplicabile in materie, argumentele contestatarei vadind o interpretare de un formalism excesiv a dispozitiilor legale anterior citate.

Fata de aspectele prezentate contestatia doamnei MA vizand nulitatea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. axxx/2009 si deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. bxxx/2009 urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

3.3. Referitor la impozitul pe venit

Prin decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. bxxx/2009, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au stabilit in sarcina doamnei MA diferente suplimentare de impozit pe venit in suma de 22.063 lei, repartizate astfel:

- pentru anul 2003: IV1 lei;
- pentru anul 2004: IV2 lei;
- pentru anul 2005: IV3 lei;
- pentru anul 2006: IV4 lei;
- pentru anul 2007: IV5 lei.

Din raportul de inspectie fiscala nr. yyyy/2009 rezulta ca organele de control au majorat veniturile nete impozabile declarate de contribuabil in perioada 2003-2007, prin

stabilirea ca nedeductibile a unor categorii de cheltuieli si majorarea veniturilor cu sume incasate si neinregistrate, dupa cum urmeaza:

1. pentru anul 2003 - diferenta de venit net impozabil N1 lei, din care:

- lei contravaloare convorbiri telefon mobil personal nr. 072ttttt4;
- lei copii xerox, protocol, cheltuieli postale;

2. pentru anul 2004 - diferenta de venit net impozabil N2 lei reprezentand contravaloare convorbiri telefon mobil personal nr. 072ttttt4;

3. pentru anul 2005 - diferenta de venit impozabil N3 lei, din care:

- lei venituri neinregistrate si eroare de aditie;
- lei contravaloare convorbiri telefon mobil personal nr. 072ttttt4;
- lei cheltuieli tamplarie PVC;
- lei storcator fructe si prajitor;
- lei prestari servicii notariale;
- lei taxe barou peste limita deductibila prevazute de lege;

3. pentru anul 2006 - diferenta de venit net impozabil N4 lei, din care:

- lei contravaloare convorbiri telefon mobil personal nr. 072ttttt4;
- lei cheltuieli amortizare tamplarie PVC;
- lei cheltuieli cu materiale sanitare si usa;
- V3 lei contravaloare monitor calculator;
- lei prestari servicii notariale;

4. pentru anul 2007 - diferenta de venit net impozabil N5 lei, din care:

- lei contravaloare convorbiri telefon mobil personal nr. 072ttttt4;
- lei cheltuieli amortizare tamplarie PVC;
- lei prestari servicii notariale si taxe Registrul Comertului;
- lei contravaloare asigurare de viata;
- lei contravaloare aspirator;
- V4 lei contravaloare achizitie mijloc fix - autoturism;
- lei contravaloare TVA aferenta achizitiei mijlocului fix - autoturism;
- lei donatie;
- lei servicii medicale;
- lei contravaloare cheltuieli haine (rochie, sacou, camasa);
- lei contravaloare CD-uri cu muzica;
- lei cheltuieli diverse fara factura (plante, portofel, jucarii, haine, protocol).

3.3.1. Prescriptia dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili diferente suplimentare de impozit pentru anul fiscal 2003

Prin cauza supusa solutionarii organul de solutionare a contestatiilor este investit sa se pronunte daca impozitul pe venit in suma de IV1 lei aferent anului fiscal 2003 este datorat, in conditiile in care contestatoarea invoca prescrierea dreptului organelor de inspectie fiscala de a verifica aceasta perioada si de a stabili diferente suplimentare de obligatii fiscale.

In fapt, conform raportului de inspectie fiscala nr. yyyy/2009, incepand cu data de 21 ianuarie 2009 organele fiscale au efectuat inspectia fiscala generala a impozitului pe venit datorat de contribuabila MA incepand cu anul fiscal 2003.

In drept, potrivit art. 23, art. 91 alin. (1) si (2), art. 92 alin. (1), art. 98 alin. (1) si art. 231 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 23. - (1) Daca legea nu prevede altfel, dreptul de creanta fiscala si obligatia fiscala corelativa se nasc **in momentul in care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le genereaza.**

(2) Potrivit alin. (1) se naste dreptul organului fiscal de a stabili si a determina obligatia fiscala datorata".

"Art. 91. -(1) **Dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se prescrie in termen de 5 ani, cu exceptia cazului in care legea dispune altfel.**

(2) Termenul de prescriptie a dreptului prevazut la alin. (1) **incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiscala potrivit art. 23, daca legea nu dispune altfel".**

"Art. 92. - (1) **Termenele** prevazute la art. 91 **se intrerup si se suspenda** in cazurile si in conditiile stabilite de lege pentru intreruperea si suspendarea termenului de prescriptie a dreptului la actiune potrivit dreptului comun".

"Art. 98. - (1) **Inspectia fiscala se efectueaza in cadrul termenului de prescriptie** a dreptului de a stabili obligatii fiscale".

"Art. 231. - **Termenele in curs la data intrarii in vigoare a prezentului cod se calculeaza dupa normele legale in vigoare la data cand au inceput sa curga**".

Aceste dispozitii legale sunt dispozitii cu caracter general si reglementeaza situatia termenelor care au inceput sa curga sub imperiul legilor anterioare si pentru care legiuitorul a statuat ca raman supuse legilor vechi, ca exceptie expresa de la principiul neretroactivitatii. Potrivit acestor dispozitii legale, prescriptia dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se calculeaza dupa normele legale in vigoare la data cand s-a nascut dreptul organului fiscal la actiune.

Astfel, pana la intrarea in vigoare a Codului de procedura fiscala (01.01.2004), sunt prezumate ca fiind incidente dispozitiile O.G. nr. 70/1997 privind controlul fiscal, cu modificarile ulterioare, care la art. 21 precizeaza:

"Art. 21. - **Dreptul organelor de control fiscal** sau, dupa caz, al serviciilor de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale **de a stabili diferente** de impozite si majorari de intarziere pentru neplata in termen a acestora, precum si de a constata contraventii si a aplica amenzi si penalitati pentru faptele ale caror constatare si sanctionare sunt, potrivit legii, de competenta organelor de control fiscal sau, dupa caz, a serviciilor de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, pentru o perioada impozabila, **se prescrie dupa cum urmeaza:**

a) in termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declaratiei pentru perioada respectiva;

b) in termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plata a impozitului, in cazul in care legea nu prevede obligatia depunerii declaratiei;

c) in termen de 5 ani de la data comunicarii, catre contribuabil, a impozitului stabilit de organele fiscale sau, dupa caz, de serviciile de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale in conditiile prevazute de lege".

Referitor la impozitul pe venit, conform art. 62 alin. (1) din O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, cu modificarile ulterioare, contribuabilii au obligatia de a depune declaratia anuala de venit **pana la data de 15 mai a anului urmator celui de realizare a veniturii**, prevederi preluate si dupa intrarea in vigoare a Legii nr. 5710/2003 privind Codul fiscal (art. 89 alin. (1) din lege, in forma aplicabila in anul 2004).

Intrucat declaratia anuala de venit pentru anul fiscal 2003 a avut termen de depunere 15 mai 2004, iar potrivit dispozitiilor art. 21 din O.G. nr. 70/1997 privind controlul fiscal, prezumate a fi incidente, termenul de prescriptie ar fi inceput sa curga ulterior intrarii in vigoare a Codului de procedura fiscala, in speta devin aplicabile dispozitiile acestui Cod cu privire la calcularea termenelor de prescriptie si la stabilirea cauzelor de intrerupere ori suspendare a cursului prescriptiei extinctive in materie fiscala.

Astfel, potrivit art. 91 alin. (1) si (2) coroborat cu art. 23 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata termenul de prescriptie pentru impozitul pe venit

aferent anului fiscal 2003 incepe sa curga din momentul constituirii bazei de impunere care il genereaza, respectiv din momentul in care se naste dreptul organului fiscal de a stabili impozitul pe baza venitului anual impozabil declarat de contribuabil.

Cu privire la calculul termenului de prescriptie pentru impozitul pe venit aferent anului fiscal 2003 s-a pronuntat si Directia Generala Juridica din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, care in adresa nr./.....2009 a precizat urmatoarele:

"In considerarea dispozitiilor art. 23 coroborat cu art. 91 alin. (1) si (2) Cod procedura fiscala, si avand in vedere ca in cazul impozitului datorat pentru veniturile realizate de persoanele fizice in anul 2003, baza de impunere este stabilita in anul urmator celui de realizare, prin declararea veniturilor de catre persoanele fizice, fiind in prezenta unui impozit anual, consideram ca termenul de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili impozitul anual datorat pentru veniturile realizate de persoanele fizice in anul 2003 este cel reglementat de dispozitiile Codului de procedura fiscala, in cuprinsul art. 91, si curge de la 1 ianuarie 2005".

In consecinta, avand in vedere cele anterior prezentate si faptul ca doamna MA a depus declaratia speciala privind veniturile realizate in anul 2003 la organul fiscal sub nr./22.03.2004, rezulta ca termenul de prescriptie pentru impozitul pe venit aferent anului fiscal 2003 a inceput sa curga la data de 1 ianuarie 2005 si se sfarseste la data de 1 ianuarie 2010, astfel ca inspectia fiscala inceputa in data de 21.01.2009 a fost efectuata in cadrul termenului general de prescriptie, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

3.3.2. Majorarea venitului impozabil cu contravaloarea cheltuielilor efectuate pentru plata telefonului mobil personal

Cauza supusa solutionarii este daca sunt deductibile fiscal cheltuielile pentru plata unor servicii telefonice inregistrate de contribuabila in registrul de incasari si plati pe baza unor documente emise pe numele persoanei fizice.

In fapt, din documentele existente la dosar rezulta ca organele de inspectie fiscala au acceptat la deducere cheltuielile aferente a doua abonamente telefonice, in facturi la "codul unic de inregistrare" al clientului fiind mentionat codul numeric personal al contribuabilei precedat de particula "RO", si anume:

- contractul incheiat in data de 15.03.2003 pentru serviciile prestate de SC SA pentru persoane juridice, nr. de telefon mobil 072ttttt6, client PFA "MA";
- contractul incheiat in data de 29.12.2005 pentru serviciile prestate de SC SA pentru persoane juridice, nr. de telefon mobil 072ttttt1, client "MA Cabinet Avocat".

Pentru nr. de telefon 072ttttt4, facturile emise au mentionate la rubrica "cod client" nr. 114..... si la rubrica "codul unic de inregistrare" al clientului codul BR02....., contribuabila neprezentand contractul incheiat cu prestatorul de servicii in calitate de persoana fizica ce desfasoara o activitate independenta (cabinet individual de avocatura), organele de inspectie fiscala neacceptand la deducere cheltuielile aferente acestui post telefonic in perioada 2003-2007.

Prin contestatia formulata doamna MA sustine ca in mod nelegal a fost considerata nedeductibila contravaloarea convorbirilor si abonamentului pentru telefonul mobil cu nr. 072ttttt4 intrucat din dovada emisa de SC rezulta ca titularul abonamentului este cabinetul individual de avocatura, neprezentand relevanta ca documentele de plata sunt pe numele persoanei fizice si nu s-a prezentat contractul incheiat cu prestatorul, care este un inscris doar ad probationem si nu ad validitatem.

In drept, conform dispozitiilor art. 10 si art. 16 din O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aplicabile pentru anul fiscal 2003:

"Art. 10. - (1) **In vederea determinarii venitului net ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplica urmatoarele reguli:**

a) **cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii acestuia, justificate prin documente;**

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

"Art. 16. - (2) Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile aferente deductibile."

Potrivit art. 49 (actual art. 48) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(4) **Conditiiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:**

a) **sa fie efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii venitului, justificate prin documente; [...].**

(7) **Nu sunt cheltuieli deductibile:**

a) **sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale; [...]."**

Conform pct. 53 (actual pct. 37) din Normele metodologice date in aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"53 [37]. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizarii venitului, astfel cum rezulta din evidentele **contabile** conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 49 [48] alin. (4)-(7) din Codul fiscal.

Conditiiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

a) **sa fie efectuate in interesul direct al activitatii;**

b) sa corespunda unor cheltuieli efective si **sa fie justificate cu documente;**

c) sa fie cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite".

Din normele legale sus-citate rezulta ca nu sunt admise la deducerea din venitul impozabil din activitati independente orice cheltuieli care nu sunt efectuate in interesul direct al activitatii, nu sunt justificate prin documente contabile si sunt efectuate in folosul personal al contribuabilului sau al familiei sale.

In speta, contribuabila MA si-a dedus contravaloarea abonamentului si a convorbirilor telefonice efectuate pentru nr. de telefon mobil 072ttttt4, desi nu detine contractul de prestari servicii incheiat in calitate de persoana fizica ce desfasoara o activitate economica, iar documentele justificative (facturi, documente de plata) nu sunt emise pe numele cabinetului, ci al persoanei fizice ca atare.

Dovada consensului contractual prin orice mijloc de proba, invocata de contestatoare nu poate avea efecte juridice decat intre partile contractante (contribuabila si prestatorul de servicii) intrucat, pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile trebuie sa fie indeplineasca conditiile prevazute de lege, respectiv sa fie justificate cu documentele prestabilite de legislatia fiscala in materie.

In acest sens, adeverinta datata 04.02.2009, semnata indescifrabil si purtand o stampila SC SA este **pro-causa** si nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat, pe de o parte, nu are numar de inregistrare si nu poarta numele si prenumele persoanei care a semnat-o, iar pe de alta parte, nu atesta numarul contractului si data cand acesta a fost incheiat cu

persoana fizica autorizata, respectiv cabinetul individual de avocatura MA, prin transfer de la persoana fizica MA, de vreme ce abonamentul pentru nr. de telefon 072ttttt4 a **fost activat pe data de 12.07.1999, anterior datei de 29.03.2001** la care Baroul Bucuresti a aprobat contestatoarei exercitarea profesiei in cadrul Cabinetului individual de avocatura "MA".

Faptul ca adeverinta prezentata de contestatoare contine **informatii inexacte** rezulta din **adresa nr./16.07.2009 a SC SA - Compartimentul protectia datelor** si inregistrata la organul de solutionare a contestatiilor sub nr./21.07.2009, in care sunt precizate urmatoarele:

- **MA a fost titularul postului telefonic 072ttttt4 intre 12.07.1999-20.01.2009**, cod client 114....., nr. de contract AAA3.....;

- postul telefonic 072ttttt4 a **fost transferat** de pe vechiul titular pe **Cabinetul Individual de Avocatura MA, RO20..... in data de 20.01.2009**, cod client 23....., nr. de contract POS9.....

Reiese fara putinta de tagada, din **documente oficiale** emise chiar de prestatorul serviciilor de telefonie, ca in perioada supusa verificarii titularul contractului pentru postul telefonic 072ttttt4 este persoana fizica MA si nicidecum Cabinetul individual de avocatura MA, aspect binecunoscut contestatoarei, de vreme ce ea insasi si-a transferat postul telefonic in discutie de pe persoana fizica pe cabinet in data de **20.01.2009**, astfel ca invocarea "lipsei posesiei exemplarului contractului, dupa 10 ani de la semnarea acestuia" si a prevederilor Codului civil nu are nicio legatura cu realitatea factica a constatarilor organelor de inspectie fiscala.

In acelasi sens, este neintemeiata si sustinerea faptului ca organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de contractul incheiat in data de 15.03.2003 pe PFA "MA", cata vreme in anexele la raportul de inspectie fiscala, intocmite pentru categoriile de cheltuieli nedeductibile pentru fiecare an in parte sunt enumerate, document de document, toate chitantele/facturile neacceptate la deducere, iar din simpla lor verificare se putea constata ca se refera exclusiv la postul telefonic 072ttttt4 si nicidecum la postul telefonic 072ttttt6 pentru care exista contractul din 15.03.2003.

Ca atare, cheltuielile reprezentand contravaloarea abonamentului si a convorbirilor telefonice efectuate pentru nr. de telefon mobil 072ttttt4, contractate in nume propriu si justificate cu documente emise exclusiv pe numele persoanei fizice nu sunt cheltuieli deductibile fiscal, nefiind desfasurate in cadrul activitatii economice impozabile a contribuabilei.

3.3.3. Majorarea venitului impozabil cu contravaloarea cheltuielilor aferente unui imobil ce face obiectul contractului de comodat

Cauza supusa solutionarii este daca sunt deductibile fiscal cheltuielile cu investitiile pentru amenajarea, modernizarea si dotarea unui imobil, folosit ca sediu profesional in baza unui contract de comodat, in conditiile in care in sarcina comodatarului intra numai cheltuielile de intretinere si functionare, iar imobilul in cauza este locuinta de domiciliu pentru contribuabil si familia sa.

In fapt, prin contestatia formulata doamna MA sustine ca toate cheltuielile de intretinere, functionare, amenajare, dotare si modernizare a imobilului situat insector x, Bucuresti sunt deductibile integral, pe motiv ca imobilul a fost folosit in proportie de 100% pentru activitatea de avocatura, iar cheltuielile au fost asumate de cabinet in baza contractului de comodat incheiat.

In drept, potrivit art. 11 si art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 11. - (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau **pot reincadra forma unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei**".

"Art. 48. - (4) **Conditiiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse**, sunt:

a) **sa fie efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii venitului**, justificate prin documente; [...].

(7) **Nu sunt cheltuieli deductibile:**

a) **sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale; [...]."**

Conform pct. 37 si pct. 38 din Normele metodologice date in aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizarii venitului, astfel cum rezulta din evidentele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4)-(7) din Codul fiscal.

Conditiiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

a) **sa fie efectuate in interesul direct al activitatii;**

b) sa corespunda unor cheltuieli efective si sa fie justificate cu documente;

c) sa fie cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite.

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

[..]

- **cheltuielile cu functionarea si intretinerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit intelegerii din contract, pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii**".

Totodata, in ceea ce priveste deductibilitatea cheltuielilor de modernizare (tamplarie PVC, inlocuire usa si obiecte sanitare) pentru imobilul - locuinta de domiciliu, folosit ca sediu profesional pentru activitatea de avocatura, in speta sunt incidente si prevederile art. 1420, art. 1421, art. 1447, art. 1448, art. 1561, art. 1564 si art. 1569 din Codul civil:

"Art. 1420. - **Locatorul** este dator, prin insasi natura contractului, fara sa fie trebuinta de nici o stipulatie speciala:

1. [...]

2. de **a-l mentine in stare de a putea servi la intrebuintarea** pentru care a fost inchiriat sau arendat;

3. **de a face ca locatarul sa se poata folosi neimpiedicat in tot timpul locatiunii.**"

"Art. 1421. - **Locatorul trebuie sa tradea (predea) lucrul in asa stare, incat sa poata fi intrebuintat.**

In cursul locatiunii, trebuie sa se faca toate acele reparatii ce pot fi necesare, **afara de micile reparatii (reparatii locative) care prin uz sunt in sarcina locatarului.**"

"Art. 1447. - **Reparatiile mici numite locative, ce raman in sarcina locatarului**, daca nu s-a stipulat din contra, sunt acele pe care obiceiul locului le considera de astfel si intre altele sunt urmatoarele:

- reparatia vetrei sobelor, a gurii lor, a capacelor s.c.l. a stricarii tencuielii din partea de jos a peretilor camerei si a altor locuri de locuinta pana la inaltimea de un metru;

- la parchet si dusumele, intrucat **numai unele bucati sunt stricate;**

- a geamurilor, intrucat sfaramarea lor nu ar fi urmat din cauza unei intamplari extraordinare ori fortei majore, **de care nu poate fi responsabil locatarul;**

- a usilor, ferestrelor, broastelor, verigilor si altfel de incuietori."

"Art. 1448. - **Niciuna din reparatiile reputeate locative nu cad in sarcina locatarului cand stricaciunile au fost cauzate prin vechime sau forta majora.**"

"Art. 1561. - Comodatul este **esential gratuit.**"

"Art. 1564 - **Comodatarul este dator sa ingrijeasca**, ca un bun proprietar, **de conservarea lucrului imprumutat**, si nu poate sa se serveasca decat la trebuinta determinata prin natura lui, sau prin conventie, sub pedeapsa de a plati daune-interese, de se cuvine."

"Art. 1569. - Comodatorul, facand **speze necesare la uzul lucrului imprumutat**, nu poate sa le repete."

*Prin urmare, potrivit dispozitiilor legale mai sus citate, rezulta ca **sunt deductibile fiscal numai cheltuielile cu functionarea si intretinerea aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat si numai pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii.***

*Dispozitiile fiscale in materie sunt intarite si de doctrina juridica referitoare la contractul de comodat, potrivit careia comodatarul este obligat sa suporte doar cheltuielile **necesare** folosintei lucrului, respectiv doar reparatiile mici numite si locative, care reprezinta un accesoriu al folosintei. Obligatia comodatarului de a intretine imobilul ca un bun proprietar implica obligatia acestuia de a efectua reparatii mici (locative, de intretinere a imobilului) pe perioada derularii contractului, iar la sfarsitul contractului sa-l predea in starea initiala, **astfel ca orice obligatie suplimentara asumata de comodatar vizand reparatii capitale, modernizari si orice alte reparatii care nu rezulta din folosinta obisnuita a lucrului, fiind in sarcina proprietarului comodant, excede naturii contractului de comodat.***

In speta, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca sediul Cabinetului individual de avocatura "MA" a fost autorizat la domiciliul contribuabilei situat in, sector x, Bucuresti, aflat in proprietatea contribuabilei si a tatalui sau.

Pentru acest spatiu, contribuabila si tatal sau ME in calitate de proprietari si Cabinetului individual de avocatura "MA" reprezentat prin avocatul titular de cabinet au incheiat un contract de comodat, al carui obiect il constituie folosinta pentru functionarea exclusiva a sediului profesional al cabinetului.

Organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere din venitul obtinut din activitatea de avocatura cheltuielile aferente modernizarii (tamplarie PVC, inlocuire usa si obiecte sanitare, efectuate in perioada 2005-2007) pentru apartamentul - proprietate personala si locuinta de domiciliu a contribuabilei si a familiei sale.

Astfel, pe de o parte, se retine ca cheltuielile legate de modernizarea si imbunatirea unui imobil care nu este in patrimoniul afacerii **nu pot fi considerate in niciun caz drept cheltuieli necesare cu intretinerea si conservarea lucrului luat cu imprumut**, singurele care sunt specifice uzului unui bun care nu este in proprietatea persoanei care-l foloseste.

Pe de alta parte, **prevederile contractului de comodat nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, cata vreme ele exced naturii comodatului ca imprumut de folosinta si sunt pro- cauza**, bunul respectiv fiind proprietatea si locuinta de domiciliu a contribuabilei si a familiei sale, iar organele fiscale, la stabilirea sumei unui impozit, nu sunt tinute de continutul clauzelor unui contract, avand posibilitatea sa reincadreze forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.

De altfel, **din punct de vedere fiscal, pentru bunurile care nu sunt in patrimoniul afacerii (inchiriate, in comodat etc.), nu sunt deductibile decat cheltuielile de intretinere si functionare a bunurilor** folosite strict in interesul afacerii si nicidecum eventualele *cheltuieli utile* care sporesc valoarea bunurilor, *dar pe care, potrivit practicii judiciare si doctrinei juridice in materie, proprietarul este dator sa le restituie posesorului care le-a facut.*

Mai mult, clauza inserata in contractul de comodat referitoare la utilizarea integrala (100%) a apartamentului in scopul afacerii este contrazisa de faptul ca **domiciliul contribuabilei este in acelasi spatiu**, iar aceasta nu a facut dovada ca a solicitat serviciilor publice comunitare de evidenta a persoanelor schimbarea domiciliului ori acordarea vizei de

resedinta la o alta adresa. De asemenea, **caracterul pro-causa al clauzelor contractului de comodat rezulta si din faptul ca** domnul ME, coproprietar al apartamentului si semnatar al contractului de comodat, prin care a fost cedata folosinta exclusiva a apartamentului in scop de afacere (cabinet de avocatura) **nu a fost de acord cu "inspectarea proprietatii"** conform declaratiei existenta la dosarul cauzei, iar contribuabila insasi (celalalt coproprietar) a solicitat si obtinut acordul organelor fiscale pentru **desfasurarea inspectiei intr-o alta locatie.**

A considera ca este suficient ca orice cheltuiala aferenta unui imobil care nu este in patrimoniul afacerii sa aiba la baza un contract pentru a fi tratata ca fiind realizata in interesul direct al activitatii si deductibila ar **insemna ca o persoana care desfasoara activitati independente nu mai realizeaza nicio achizitie in interesul vietii personale si ar conduce, in orice caz, la incalcarea flagranta a principiului de echitate fiscala la nivelul persoanelor fizice**, de vreme ce celelalte categorii de persoane fizice pentru veniturile obtinute trebuie sa plateasca impozit si, din veniturile ramase dupa impozitare, sa-si satisfaca necesitatile vietii personale si de familie, inclusiv cele referitoare la intretinerea si imbunatatirea locuintei de domiciliu.

In consecinta, avand in vedere cele anterior aratate, contribuabila MA nu poate beneficia de deducerea din venitul impozabil aferent afacerii (avocatura) a cheltuielilor cu investitiile pentru modernizarea apartamentului de domiciliu, folosit ca sediu profesional in baza unui contract de comodat, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

3.3.4. Majorarea venitului impozabil cu contravaloarea cheltuielilor efectuate pentru achizitia unui monitor de calculator

Cauza supusa solutionarii este daca sunt deductibile fiscal cheltuielile pentru achizitia unui monitor de calculator, in conditiile in care in patrimoniul afacerii nu exista setul de componente ce formeaza calculatorul (unitatea centrala si monitorul) care sa necesite inlocuirea componentei defecte.

In fapt, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere in anul 2006 cheltuielile aferente achizitionarii unui monitor de calculator in valoare de V3 lei intrucat nu sunt aferente activitatii, contribuabila nefacand dovada cu registrul inventar ca detine un calculator pentru care era necesara achizitionarea de componente sau piese de schimb.

Prin contestatia formulata, doamna MA sustine ca detine factura si chitantele de plata care justifica achizitia monitorului si ca nu exista nicio obligatie legala care sa oblige o persoana la cumpararea unei noi unitati centrale de calculator, daca s-a stricat doar monitorul si unitatea centrala veche functioneaza.

In drept, potrivit art. 24 si art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 24. - (1) Cheltuielile aferente achizitionarii, producerii, construirii, asamblarii, instalarii sau imbunatatirii mijloacelor fixe amortizabile se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporala care indeplineste cumulativ urmatoarele conditii: [...]

Pentru imobiliarile corporale care sunt folosite in loturi, seturi sau care formeaza un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizarii se are in vedere valoarea intregului corp, lot sau set. Pentru componentele care intra in structura unui activ corporal, a caror durata normala de utilizare difera de cea a activului rezultat, amortizarea se determina pentru fiecare componenta in parte".

"Art. 48. - (4) **Conditiiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:**

- a) sa fie efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii venitului, justificate prin documente;
- b) sa fie cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite;
- c) **sa respecte regulile privind amortizarea, prevazute in titlul II, dupa caz;**[...].

(7) **Nu sunt cheltuieli deductibile:** [..]

i) cheltuielile de achizitionare sau de fabricare a bunurilor si a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar; [...]

(8) Contribuabilii care obtin venituri din activitati independente sunt obligati sa organizeze si sa conduca contabilitate in partida simpla, cu respectarea reglementarilor in vigoare privind evidenta contabila, si sa completeze Registrul-jurnal de incasari si plati, Registrul-inventar si alte documente contabile prevazute de legislatia in materie.

(9) **In Registrul-inventar se trec toate bunurile si drepturile aferente desfasurarii activitatii.**"

Conform pct. 37 din Normele metodologice date in aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizarii venitului, astfel cum rezulta din evidentele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4)-(7) din Codul fiscal.

Conditiiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

- a) sa fie efectuate in interesul direct al activitatii;
- b) sa corespunda unor cheltuieli efective si sa fie justificate cu documente;
- c) sa fie cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite".

De asemenea, potrivit Catalogului privind clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe, aprobat prin H.G. nr. 2.139/2004, in temeiul art. 24 alin. (19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"2. [...] Cheltuielile care se fac la mijloacele fixe ce au ca scop restabilirea starii initiale sunt considerate cheltuieli de reparatii".

Din normele legale sus-citate rezulta ca sunt admise la deducerea din venitul impozabil din activitati independente doar cheltuielile care sunt efectuate in interesul activitatii, inclusiv cheltuielile care privesc intretinerea, repararea sau inlocuirea mijloacelor fixe si a altor bunuri care sunt in patrimoniul afacerii si sunt inregistrate in acest scop in Registrul inventar obligatoriu.

In speta, contribuabila MA si-a dedus pe cheltuieli contravaloarea achizitiei unui monitor de calculator, in conditiile in care nu a facut dovada ca detine si unitatea centrala la care sa fie atasat acel monitor. De altfel, desi in motivarea contestatiei contribuabila sustine ca "*s-a stricat doar vechiul monitor*", aceasta nu a prezentat nicio dovada ca anterior a achizitionat un set de componente (unitate centrala + monitor = calculator), *susceptibile a se "strica" pe parcursul utilizarii si care sa necesite inlocuirea*.

Astfel, in conditiile in care monitorul de calculator nu poate fi atasat unui calculator din patrimoniul afacerii, achizitia acestuia nu poate fi considerata ca fiind efectuata in interesul direct al activitatii, de vreme ce nu poate fi utilizat in atare conditii, motiv pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

3.3.5. Majorarea venitului impozabil cu contravaloarea cheltuielilor efectuate pentru achizitia unui autoturism

Cauza supusa solutionarii este daca sunt deductibile fiscal cheltuielile pentru achizitia unui mijloc fix, in conditiile in care din punct de vedere fiscal aceste cheltuieli se recupereaza doar pe calea amortizarii.

In fapt, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere suma de V4 lei reprezentand contravaloarea achizitiei unui mijloc fix (autoturism) si suma de lei reprezentand contravaloarea taxei pe valoarea adaugata aferente.

In ceea ce priveste suma de V4 lei, prin contestatia formulata doamna MA sustine ca deductibilitatea acesteia a facut obiectul unui alt control desfasurat de organele fiscale in luna martie 2008, afirmand ca s-a incalcat legea intrucat pentru aceeasi perioada verificata s-a ajuns la o concluzie total diferita, deoarece "nu poti afirma ca -in 27 martie 2008- nu ai verificat registru unic de control, ci doar TVA-ul de restituit".

In drept, potrivit art. 24 si art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 24. - (1) **Cheltuielile aferente achizitionarii**, producerii, construirii, asamblarii, instalarii sau imbunatatirii **mijloacelor fixe amortizabile se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii** potrivit prevederilor prezentului articol".

"Art. 48. - (4) **Conditiiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse**, sunt:

a) sa fie efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii venitului, justificate prin documente;

b) sa fie cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite;

c) **sa respecte regulile privind amortizarea, prevazute in titlul II, dupa caz;**[...].

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile: [...]

i) cheltuielile de achizitionare sau de fabricare a bunurilor si a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar; [...]

(8) Contribuabilii care obtin venituri din activitati independente sunt obligati sa organizeze si sa conduca contabilitate in partida simpla, cu respectarea reglementarilor in vigoare privind evidenta contabila, si sa completeze Registrul-jurnal de incasari si plati, Registrul-inventar si alte documente contabile prevazute de legislatia in materie.

(9) In Registrul-inventar se trec toate bunurile si drepturile aferente desfasurarii activitatii."

Conform pct. 38 din Normele metodologice date in aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"38. Sunt cheltuieli deductibile, spre exemplu:

- [...] cheltuielile cu amortizarea, in conformitate cu reglementarile titlului II din Codul fiscal, dupa caz".

De asemenea, potrivit pct. 52 din Normele metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil in conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.040/2004:

"52. **Venitul net sau pierderea fiscala se calculeaza astfel: din totalul sumelor incasate**, evidentiata in col. 5, respectiv 6, din Registrul-jurnal de incasari si plati, **se scad cheltuielile cu amortizarea fiscala a bunurilor si drepturilor, evidentiata in Fisa pentru operatiuni diverse, si totalul sumelor platite**, evidentiata in col. 7, respectiv 8, din Registrul-jurnal de incasari si plati, **si se aduna sumele platite pentru cumpararea bunurilor amortizabile si totalul cheltuielilor nedeductibile**, care se preia din centralizatorul cheltuielilor nedeductibile, acest centralizator intocmindu-se cu ajutorul unui document cumulativ".

Din normele legale sus-citate rezulta ca nu sunt admise la deducerea din venitul impozabil din activitati independente cheltuielile cu achizitionarea mijloacelor fixe si a altor active amortizabile, contravaloarea acestora putand fi dedusa din punct de vedere fiscal doar pe calea amortizarii, in conditiile reglementate de art. 24 din Codul fiscal.

In speta, contribuabila MA nu contesta in niciun fel cele anterior precizate, invocand doar concluziile unui control anterior desfasurat in luna martie 2008, in opinia sa total diferite fata de cele prezente.

Aceasta sustinere a contribuabilei este vadit neintemeiata pentru motivele ce succed:

In primul rand, asa cum rezulta din procesul-verbal nr./27.03.2008, obiectul controlului anterior l-a constituit **inspectie fiscala partiala** la "Cabinetul individual de avocatura Ma", in vederea solutionarii **decontului cu suma negativa de taxa pe valoarea adaugata**, cu optiune de rambursare, aferent lunii decembrie 2007 inregistrat sub nr./21.01.2008.

De asemenea, la capit. II "Constatari" din procesul-verbal nr./27.03.2008, organele de inspectie fiscala **au inseris numai constatari cu privire la taxa pe valoarea adaugata** si au mentionat urmatoarele: "In consecinta, Cabinetul individual de avocatura MA urmeaza sa preia soldul negativ de taxa pe valoarea adaugata, in suma de ron, in decontul aferent perioadei de raportare urmatoare, respectiv in decontul lunii martie 2008, conform prevederilor art. 147³ alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, iar in baza art. 105 alin. 9 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 (...) se emite Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala".

Prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr./27.03.2008 s-a dispus preluarea soldului sumei negative de TVA in suma de lei din decontul lunii decembrie 2007 in decontul aferent lunii martie 2008, urmare renuntarii exprese a contribuabilei la cererea de rambursare prin adresa nr./04.03.2008.

In al doilea rand, potrivit art. 96 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Formele de inspectie fiscala sunt:

a) **inspectia fiscala generala**, care reprezinta activitatea de verificare a tuturor obligatiilor fiscale ale unui contribuabil, pentru o perioada de timp determinata;

b) **inspectia fiscala partiala, care reprezinta activitatea de verificare a uneia sau mai multor obligatii fiscale**, pentru o perioada de timp determinata".

Prin urmare, rezulta cu claritate din cele anterior prezentate ca, **atat din punct de vedere faptic, cat si din punct de vedere al temeiurilor legale invocate si masurilor dispuse, inspectia efectuata de organele fiscale in luna martie 2008 a fost o inspectie fiscala partiala, ce a vizat exclusiv taxa pe valoarea adaugata consemnata in decontul de TVA aferent lunii decembrie 2007 si nicidecum impozitul pe venit aferent anului 2007. Faptul ca organele fiscale au avut la dispozitie documentele de achizitie din luna decembrie 2007 nu are nicio relevanta in solutionarea favorabila a cauzei, cata vreme obiectul inspectiei fiscale a vizat exclusiv taxa pe valoarea adaugata.**

Mai mult, la data realizarii inspectiei fiscale partiale (martie 2008) contribuabila MA nici nu-si declarase veniturile realizate si cheltuielile deductibile aferente anului fiscal 2007, de vreme ce declaratia speciala privind veniturile realizate a fost depusa la organele fiscale sub nr./05.05.2008 (termenul limita fiind 15.05.2008) si, in consecinta, organele de inspectie fiscala nu aveau posibilitatea sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor respective.

Ca atare, invocarea unei asa-zise concluzii total diferite la care au ajuns organele fiscale prin raportul de inspectie fiscala nr. yyyy/2009 este vadit neintemeiata, in conditiile in care impozitul pe venit nu a facut obiectul controlului din luna martie 2008, contestatia contribuabilei urmand a fi respinsa pentru acest capat de cerere.

3.3.6. Majorarea venitului impozabil cu venituri neinregistrate si cheltuieli nedeductibile pentru care contestatoarea nu aduce niciun argument in sustinerea cauzei

Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiei se poate pronunta asupra celorlalte aspecte constatate de organele de inspectie fiscala, in conditiile in care contestatoarea nu precizeaza motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia.

In fapt, din raportul de inspectie fiscala nr. yyyy/2009 rezulta ca organele de control au majorat veniturile nete impozabile declarate de contribuabil in perioada 2003-2007 cu venituri neinregistrate si eroare de aditie, precum si stabilirea ca nedeductibile a unor categorii de cheltuieli (cheltuieli postale, notariale si la O.N.R.C. pe numele persoanei fizice, taxe barou si cheltuieli de protocol peste limita deductibila prevazuta de lege, asigurari viata, servicii medicale, cheltuieli fara factura, haine, CD-uri cu muzica, storcator, prajitor etc.).

Prin contestatia formulata doamna MA a solicitat anulara integrala a deciziei de impunere nr. bxxx/2009, desi nu si-a motivat contestatia in raport de toate constatările organelor de inspectie fiscala ce au condus la diferentele de venit impozabil si de impozit pe venit aferente stabilite in urma inspectiei fiscale, iar prin adresa nr./12.06.2009 organul de solutionare a contestatiei i-a invederat contribuabilei ca si-a motivat contestatia numai cu privire la o parte din categoriile de diferente si i-a solicitat completarea documentatiei in raport de sumele contestate.

In drept, potrivit art. 206 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"(1) **Contestatia** se formuleaza in scris si **va cuprinde:**
(...) c) **motivele de fapt si de drept**".

Avand in vedere ca doamna MA nu a adus niciun argument de fapt si de drept care sa infirme ori sa combata constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la majorarea venitului impozabil cu onorariul neinregistrat si categoriile de cheltuieli anterior prezentate, contestatia urmeaza a fi respinsa ca nemotivata pentru acest capat de cerere.

3.3.7. Majorarile si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe venit

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au calculat corect accesoriile aferente impozitului pe venit, tinand cont de termenele de plata in raport de data comunicarii deciziilor de impunere initiale, in conditiile in care in sarcina contribuabilei s-au retinut ca fiind datorate debitele stabilite prin decizia de impunere contestata.

In fapt, prin decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. bxxx/2009, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au stabilit in sarcina doamnei MA accesorii aferente diferentelor suplimentare de impozit pe venit in suma de M lei, calculate pana la data de 22.04.2009.

Contestatoarea sustine ca accesoriile sunt calculate eronat intrucat nu s-a tinut seama de termenul de 60 de zile de la comunicarea deciziilor de impunere anuala, termenele nu s-au calculat pe zile libere, iar datele de comunicare a deciziilor sunt diferite.

In drept, incepand cu data de 01.01.2004 a intrat in vigoare O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care, la art. 108 alin. (1) [devenit ulterior, in formele republicate ale ordonantei, art. 114 alin. (1), respectiv art. 115 alin. (1)] prevede ca "**pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere**".

Potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in anul 2007:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) **Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta** si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

In ceea ce priveste scadenta impozitului pe venit, conform art. 84 (fost art. 90) alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Diferentele de impozit ramase de achitat conform deciziei de impunere anuala se platesc in termen de cel mult 60 de zile de la data comunicarii deciziei de impunere, perioada pentru care nu se calculeaza si nu se datoreaza sumele stabilite potrivit reglementarilor in materie, privind colectarea creantelor bugetare".

In speta sunt aplicabile si prevederile art. 68 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata potrivit carora: **"Termenele de orice fel privind exercitarea drepturilor si indeplinirea obligatiilor prevazute de Codul de procedura fiscala, precum si de alte dispozitii legale aplicabile in materie, daca legea fiscala nu dispune altfel, se calculeaza potrivit dispozitiilor Codului de procedura civila"**,

coroborate cu dispozitiile art. 101 din Codul de procedura civila:

"Termenele se inteleg pe zile libere, neintrand in socoteala nici ziua cand a inceput, nici ziua cand s-a sfarsit termenul.

Termenele statornicite pe ore incep sa curga de la miezul noptii zilei urmatoare.

Termenele statornicite pe ani, luni sau saptamani se sfarsesc in ziua anului, lunii sau saptamanii corespunzatoare zilei de plecare.

Termenul care, incepand la 29, 30 sau 31 ale lunii, se sfarseste intr-o luna care nu are o asemenea zi, se va socoti implinit in ziua cea din urma a lunii.

Termenul care se sfarseste intr-o zi de sarbatoare legala, sau cand serviciul este suspendat, se va prelungi pana la sfarsitul primei zile de lucru urmatoare."

Rezulta ca, si in cazul impozitului anual pe venit, pentru obligatiile suplimentare de impozit stabilite in urma inspectiei fiscale se calculeaza majorari de intarziere incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei si pana la data stingerii obligatiei, scadenta fiind stabilita in functie de data comunicarii deciziei de impunere initiale, emisa pe baza datelor din declaratia anuala de venit depusa de contribuabil, respectiv 60 de zile de la data comunicarii deciziei.

In cazul in care contribuabilii beneficiaza necuvenit de sume restituite de la bugetul de stat, sumele restituite devin obligatii de plata, care atrag majorari de intarziere de la data primirii sumelor necuvenite si pana la restituirii/platii acestora, inclusiv.

In speta, din raportul de inspectie fiscala nr. yyyy/2009, din anexa nr. 12 la acesta si din celelalte documente existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

1. pentru anul fiscal 2003:

- decizia de impunere anuala initiala, din care a rezultat un impozit de restituit (diferente stabilite in minus) in suma de lei (..... ron) a fost comunicata prin posta conform borderoului postal din data de 08.02.2005 si a fost primita de contribuabila in data de 09.02.2005, conform plicului postal depus in copie in sustinerea cauzei, iar suma de lei i-a fost restituita prin mandat postal in data de 15.02.2005;

- accesoriile stabilite prin decizia de impunere nr. bxxx/2009 sunt in suma de **M1 lei**;

- organele fiscale au calculat majorarile si penalitatile de intarziere astfel:

a) pentru suma de lei, restituita necuvenit in data de 15.02.2005, incepand cu data de 15.02.2005 inclusiv si pana in data de 22.04.2009 inclusiv, in total 1528 de zile de intarziere = > lei majorari si lei penalitati de intarziere ;

b) pentru suma de lei (diferenta dintre impozitul suplimentar in suma de IV1 lei si suma restituita lei), incepand cu data de 29.03.2005 inclusiv si pana la data de 22.04.2009 inclusiv, in total 1486 de zile de intarziere = > lei majorari si lei penalitati de intarziere, organele fiscale considerand ca data a comunicarii deciziei initiale data de 27.01.2005;

- avand in vedere ca suma de lei i-a fost restituita contribuabilei in mod necuvenit in data de 15.02.2005, in mod corect organele fiscale au calculat pentru aceasta suma majorari de intarziere in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei;

- pentru diferenta de lei, accesoriile se calculeaza dupa expirarea termenului de plata de 60 de zile de la comunicare (09.02.2005), respectiv incepand cu data de 11.04.2005, astfel ca majorarile de intarziere datorate sunt: (... lei x 143 zile x 0,06%) + (... lei x 122 zile x 0,05%) + (... lei x 1208 zile x 0,1%) = ... + ... + ... = lei, la care se adauga penalitatea in suma de ... lei;

- in total, contribuabila datoreaza accesorii aferente diferentei suplimentare de impozit pe venit aferent anului 2003 in suma de lei + lei + lei + lei = lei, rezultand o diferenta stabilita eronat in suma de lei;

2. pentru anul fiscal 2004:

- decizia de impunere anuala initiala, din care a rezultat un impozit de plata (diferente stabilite in plus) in suma de lei a fost comunicata prin posta si confirmata de primire in data de 18.10.2005;

- accesoriile stabilite prin decizia de impunere nr. bxxx/2009 sunt in suma de lei;

- organele fiscale au calculat majorarile de intarziere pentru diferenta suplimentara de impozit de IV2 lei, incepand cu data de 18.12.2005 inclusiv si pana la data de 22.04.2009 inclusiv, in total 1222 zile de intarziere;

- avand in vedere ca data de 18.12.2005 a fost duminica, majorarile de intarziere sunt datorate incepand cu data de 19.12.2005: (... lei x 13 zile x 0,05%) + (... lei x 1208 zile x 0,1%) = lei + lei = lei, nerezultand astfel diferente fata de accesoriile stabilite de organele de inspectie fiscala;

3. pentru anul fiscal 2005:

- decizia de impunere anuala initiala, din care a rezultat un impozit de restituit (diferente stabilite in minus) in suma de lei a fost comunicata prin posta si confirmata de primire in data de 29.12.2006, iar suma de lei i-a fost restituita prin trezorerie in data de 08.02.2007;

- accesoriile stabilite prin decizia de impunere nr. bxxx/2009 sunt in suma de ... lei;

- organele fiscale au calculat majorarile de intarziere astfel:

a) pentru suma de lei, restituita necuvenit in data de 08.02.2007, incepand cu data de 08.02.2007 inclusiv si pana in data de 22.04.2009 inclusiv, in total 804 de zile de intarziere = > lei majorari de intarziere ;

b) pentru suma de lei (diferenta dintre impozitul suplimentar in suma de IV3 lei si suma restituita lei), incepand cu data de 28.02.2007 inclusiv si pana la data de 22.04.2009 inclusiv, in total 785 de zile de intarziere = > lei majorari de intarziere;

- avand in vedere ca suma de lei i-a fost restituita contribuabilei in mod necuvenit in data de 08.02.2007, in mod corect organele fiscale au calculat pentru aceasta suma majorari de intarziere in suma de lei;

- pentru diferenta de lei, accesoriile se calculeaza dupa expirarea termenului de plata de 60 de zile de la comunicare (29.12.2006), respectiv incepand cu data de 28.02.2007, astfel ca majorarile de intarziere datorate sunt: lei x 785 zile x 0,1% = lei;

- in total, contribuabila datoreaza accesorii aferente diferentei suplimentare de impozit pe venit aferent anului 2005 in suma de lei + lei = lei, nerezultand astfel diferente fata de accesoriile stabilite de organele de inspectie fiscala;

4. pentru anul fiscal 2006:

- decizia de impunere anuala initiala, din care a rezultat un impozit de plata (diferente stabilite in plus) in suma de lei a fost comunicata prin posta si confirmata de primire in data de 29.10.2007;

- accesoriile stabilite prin decizia de impunere nr. bxxx/2009 sunt in suma de lei;

- organele fiscale au calculat majorarile de intarziere pentru diferenta suplimentara de impozit de IV4 lei, incepand cu data de 29.12.2007 inclusiv si pana la data de 22.04.2009 inclusiv, in total 481 zile de intarziere;

- avand in vedere ca data de 29.12.2007 a fost sambata, majorarile de intarziere sunt datorate incepand cu data de 31.12.2007 inclusiv: lei x 479 zile x 0,1% = lei, **rezultand o diferenta stabilita eronat in suma de ... lei**;

5. pentru anul fiscal 2007:

- decizia de impunere anuala initiala, din care a rezultat un impozit de plata (diferente stabilite in plus) in suma de lei a fost comunicata prin posta si confirmata de primire in data de 25.11.2008;

- accesoriile stabilite prin decizia de impunere nr. bxxx/2009 sunt in suma de lei;

- organele fiscale au calculat majorarile de intarziere pentru diferenta suplimentara de impozit de IV5 lei, incepand cu data de 25.01.2009 inclusiv si pana la data de 22.04.2009 inclusiv, in total 88 zile de intarziere;

- avand in vedere ca data de 25.01.2009 a fost duminica, majorarile de intarziere sunt datorate incepand cu data de 26.01.2009 inclusiv: lei x 87 zile x 0,1% = lei, **rezultand o diferenta stabilita eronat in suma de ... lei**.

In consecinta, avand in vedere cele anterior prezentate, precum si retinerile de la pct. 3.3.1-3.3.6 din prezenta decizie urmeaza a se admite contestatia contribuabilei pentru suma de A lei reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe venit (... lei pentru anul 2003, lei pentru anul 2006 si lei pentru anul 2007) si a se respinge ca neintemeiata contestatia pentru diferenta de accesorii aferente impozitului pe venit in suma de M-A lei.

3.4. Referitor la taxa pe valoarea adaugata

Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiei se poate pronunta pe fondul cauzei asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care contestatoarea nu precizeaza motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. axxx/2009 organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au stabilit in sarcina contribuabilei TVA de plata in suma de T lei si majorari de intarziere aferente in suma de S lei.

Prin contestatia formulata doamna MA a solicitat anulara deciziei de impunere nr. axxx/2009 ca o consecinta a contestarii pe motive de nulitate a actului administrativ principal reprezentat de raportul de inspectie fiscala nr. yyyy/2009, fara sa precizeze niciun motiv de fapt si de drept cu privire la diferentele de taxa pe valoarea adaugata stabilite in urma inspectiei fiscale.

Aceasta pozitie a fost reiterata prin precizarile inregistrate sub nr./24.06.2009, urmare solicitarii organului de solutionare cu adresa nr./12.06.2009.

In drept, potrivit art. 206 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"(1) **Contestatia** se formuleaza in scris si **va cuprinde:**

(...) c) **motivele de fapt si de drept**".

Avand in vedere ca doamna MA nu a adus niciun argument de fapt si de drept care sa infirme ori sa combata constatatile organelor de inspectie fiscala cu privire la stabilirea

diferentelor de TVA si majorarile de intarziere aferente, precum si cele retinute la pct. 3.1 si 3.2 din prezenta decizie, contestatia urmeaza a fi respinsa ca nemotivata pentru acest capat de cerere.

3.5. Referitor la dispozitia de masuri

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.-M.B. se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala se refera la masuri de indeplinit in sarcina contribuabilei, neavand caracterul unui titlu de creanta fiscala.

In fapt, prin dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. cxxx/2009 organele de inspectie fiscala au dispus Cabinetului individual de avocatura MA depunerea la organul fiscal a formularului 392 "Declaratie informativa privind livrarile de bunuri si prestarile de servicii" pentru anul 2006.

Prin contestatia formulata contribuabila solicita anularea dispozitiei de masuri nr. cxxx/2009 ca act administrativ subsecvent raportului de inspectie fiscala nr. yyyy/2009, a carui anulare a solicitat-o pentru motive de nulitate.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) si art. 209 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 205. - (1) **Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale** se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, in conditiile legii."

"Art. 209. - (1) Contestatiile formulate impotriva **deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a deciziilor pentru regularizarea situatiei**, emise in conformitate cu legislatia in materie vamala se solutioneaza dupa cum urmeaza:

a) contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, precum si accesorii ale acestora, al caror quantum este sub 1.000.000 lei, *se solutioneaza de catre organele competente constituite la nivelul directiilor generale unde contestatorii au domiciliul fiscal (...)*."

Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18 prevede:

"1. Formularul "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" reprezinta *actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala* in aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a indeplini masurile stabilite. **Nu va cuprinde masuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului general consolidat al statului**".

Intrucat masurile dispuse in sarcina Cabinetului individual de avocatura MA nu vizeaza stabilirea de obligatii fiscale de plata la bugetul general consolidat, se retine ca solutionarea contestatiei pentru acest capat de cerere intra in competenta de solutionare a organelor fiscale emitente, potrivit art. 209 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

"(2) **Contestatiile formulate impotriva unor alte acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente**".

coroborat cu pct. 5.2 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 , care stabileste:

"Alte acte administrative fiscale pot fi: dispozitia de masuri, decizia privind stabilirea raspunderii reglementata de art. 28 din Codul de procedura fiscala, republicat, notele de

compensare, instiintari de plata, procesul-verbal privind calculul dobanzilor cuvenite contribuabilului etc. ".

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, contestatia va fi transmisa, spre competenta solutionare, Administratiei Finantelor Publice sector x - Activitatea de Inspecție Fiscala, in calitate de organ fiscal emitent al dispozitiei de masuri.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 10, art. 16 si art. 62 alin. (1) din O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, cu modificarile ulterioare, art. 11, art. 24 alin. (1) si alin. (2), art. 48 [fost art. 49] alin. (4), alin. (7) lit. a) si lit. i), alin. (8) si alin. (9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 37 [fost pct. 53] si pct. 38 din Normele metodologice date in aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 52 din Normele metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil in conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.040/2004, pct. 2 din Catalogul privind clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe, aprobat prin H.G. nr. 2.139/2004, art. 1420, art. 1421, art. 1447, art. 1448, art. 1561, art. 1564 si art. 1569 din Codul civil, art. 1 din Legea nr. 252/2003 privind registrul unic de control, art. 21 din O.G. nr. 70/1997 privind controlul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 106.1-106.3 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004, pct. 1 din Instructiunile din anexa nr. 2 la O.M.E.F. nr. 149/2007 privind modelul si continutul unor documente intocmite in activitatea de inspectie fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, astfel cum a fost modificat prin O.M.E.F. nr. 1.046/2007, art. 101 din Codul de procedura civila, pct. 1 din O.M.F.P. nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18, pct. 5.2 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 si art. 23, art. 43 alin. (2), art. 46, art. 68, art. 85 alin. (1) lit. b), art. 91 alin. (1) si (2), art. 92 alin. (1), art. 96 alin. (1), art. 98 alin. (1), art. 104 alin. (1), art. 105 alin. (7), art. 106 alin. (1), art. 109 alin. (2), art. 115 alin. (1) [fost art. 114 alin. (1), respectiv art. 108 alin. (1)], art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) si alin. (2), art. 205 alin. (1), art. 206 alin. (1) si (2), art. 209 alin. (1) si (2), art. 216 si art. 231 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE:

1. Respinge ca inadmisibila contestatia formulata de doamna MA impotriva raportului de inspectie fiscala nr. yyyy/2009.

2. Respinge ca neintemeiata si nemotivata contestatia formulata de doamna MA impotriva deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. bxxx/2009, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru impozit pe venit in suma de V lei si accesorii aferente in suma de M-A lei.

3. Admite contestatia formulata de doamna MA si anuleaza in parte decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. bxxx/2009, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru accesorii aferente impozitului pe venit in suma de A lei.

4. Respinge ca nemotivata contestatia formulata de Cabinetul individual de avocatura "MA" impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. axxx/2009, emisa de organele de inspectie fiscala

din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru TVA in suma de T lei si accesorii aferente in suma de S lei.

5. Transmite Administratiei Finantelor Publice sector x - Activitatea de Inspectie Fiscala contestatia formulata de Cabinetul individual de avocatura "MA" impotriva dispozitiei privind masurile stabilite de inspectia fiscala nr. cxxx/2009.

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