

DECIZIA nr.98/16.02.2016
privind solutionarea contestatiei formulata
de domnul X,
inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. 84412/19.10.2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de Administratia Sector 2 a Finantelor Publice, cu adresa nr. X/02.10.2015 inregistrata la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. X/19.10.2015, cu privire la contestatia formulata de domnul X, CNP X, cu domiciliul in Bucuresti, Sos. X, nr. X, bl.X, sc.X, et.X, apt.X, Sector 2.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Sector 2 a Finantelor Publice sub nr. X/21.09.2015, il constituie Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate in Romania de persoanele fizice pe anul 2014 nr. X/06.07.2015, comunicata prin posta cu confirmare de primire in data de 25.08.2015, prin care s-a stabilit diferente de impozit rezultate din regularizarea anuala stabilite in plus in suma de X lei, din care contribuabilul contesta suma de **X lei**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborate cu art.352 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul X.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin adresa inregistrata la Administratia Sector 2 a Finantelor Publice sub nr. X/21.09.2015, domnul X a formulat contestatie impotriva Deciziei de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2014, emisa sub nr. X/06.07.2015, iar in sustinerea contestatiei, invoca urmatoarele:

- la calculul venitului net nu s-a tinut cont de retinerea la sursa de 10%;
- a achitat suma de X lei cu titlu de impozit pe venit cu chitanta seria X nr.X in data de 14.05.2015 si in consecinta considera ca diferenta ramasa de achitat este in suma de X lei.

In concluzie, contribuabilul solicita recalcularea impozitului stabilit prin Decizia de impunerea anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2014 nr. X/06.07.2015, emisa de Administratia Sector 2 a Finantelor Publice.

II. Prin Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2014, emisa sub nr. X/06.07.2015, organele fiscale din cadrul Administratiei Sector 2 a Finantelor Publice, au stabilit in sarcina contribuabilului X, diferente de impozit rezultate din regularizarea anuala stabilite in plus in suma de X lei in baza art. 84 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, constatarile organelor fiscale, motivatiile contribuabilului si actele normative in vigoare pe perioada supusa impunerii se retin urmatoarele :

Cauza supusa solutionarii este daca organul fiscal a stabilit corect si legal diferenta de impozit pe venit pentru anul 2014 prin decizia de impunere anuala nr. X/06.07.2015, in conditiile in care motivatiile contestatarului nu sunt de natura sa modifice cuantumul sumei.

In fapt, prin Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2014, emisa sub nr. X/06.07.2015, organele fiscale din cadrul Administratiei Sector 2 a Finantelor Publice, au stabilit in sarcina contribuabilului in baza declaratiei privind veniturile realizate din Romania pe anul 2014, inregistrata sub nr. X/15.05.2015 diferente de impozit anual de regularizat stabilite in plus, aferente anului 2014 in suma de X lei astfel:

- Venit/Castig net anual	X lei;
- Venit/Castig net anual impozabil	X lei;
- Impozitul pe venitul/castigul net anual impozabil datorat	X lei;
- Obligatii privind platile anticipate	X lei;
- Diferente de impozit rezultate din regularizarea anuala stabilite in plus	X lei.

Contestatarul solicita recalcularea impozitului pe venit, deoarece la stabilirea venitului net nu s-a tinut cont de retinerea la sursa a cotei de 10%, respectiv de suma de X lei retinuta de Ministerul de Justitie.

In drept, potrivit Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si ale Normelor metodologice de aplicare, in vigoare la data realizarii veniturilor:

Codul fiscal:

„Art. 41. - Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:

a) venituri din activități independente, definite conform art. 46;[...]”

„Art. 43. - (1) Cota de impozit este de 16% si se aplica asupra venitului impozabil corespunzator fiecărei surse din fiecare categorie pentru determinarea impozitului pe veniturile din:

a) activitati independente;”

„Art. 46 - (1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.

(2) Sunt considerate venituri comerciale veniturile din fapte de comerț ale contribuabililor, din prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la alin. (3), precum și din practicarea unei meserii.

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

Norme metodologice:

„23. Sunt considerate venituri din profesii libere veniturile obținute din prestări de servicii cu caracter profesional, desfășurate în mod individual sau în diverse forme de asociere, în domeniile științific, literar, artistic, educativ și altele, de către: medici, avocați, notari publici, executori judecătorești, experți tehnici și contabili,

contabili autorizați, consultanți de plasament în valori mobiliare, auditori financiari, consultanți fiscali, arhitecți, traducători, sportivi, arbitri sportivi, precum și alte persoane fizice cu profesii reglementate desfășurate în mod independent, în condițiile legii.

[...]

23[^]3. Sunt venituri din profesii libere și veniturile din activități desfășurate în mod independent, în condițiile legii, ca profesii reglementate, inclusiv în cazul în care activitatea este desfășurată pe bază de contract, pentru societăți comerciale sau alte entități reglementate potrivit legii să desfășoare activități care generează venituri din profesii libere.”

Codul fiscal:

„Art. 52 - (1) Pentru următoarele venituri, plătitorii persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidență contabilă au obligația de a calcula, de a reține și de a vira impozit prin reținere la sursă, reprezentând plăți anticipate, din veniturile plătite:

[...]

b) venituri din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil, precum și a contractelor de agent. Fac excepție veniturile din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil obținute de contribuabilii care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere și sunt înregistrați fiscal potrivit legislației în materie;

c) venituri din activitatea de expertiză contabilă și tehnică, judiciară și extrajudiciară;

d) venitul obținut de o persoană fizică dintr-o asocieră cu o persoană juridică contribuabil, potrivit titlului IV[^]1, care nu generează o persoană juridică.

(2) Impozitul ce trebuie reținut se stabilește după cum urmează:

a) în cazul veniturilor prevăzute la alin. (1) lit. a)–c), aplicând o cotă de impunere de 10% la venitul brut din care se deduc contribuțiile sociale obligatorii reținute la sursă potrivit titlului IX[^]2;[...]

(3) Impozitul ce trebuie reținut se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost plătit venitul, cu excepția impozitului aferent veniturilor prevăzute la alin. (1) lit. d), pentru care termenul de virare este reglementat potrivit titlului IV[^]1.”

Norme metodologice:

“64[^]1. Contribuabilii care realizează venituri din activități independente pentru care venitul net anual este stabilit în sistem real și pentru care plătitorii de venituri au obligația reținerii la sursă a impozitului reprezentând plăți anticipate în conformitate cu art. 52 din Codul fiscal determină venitul net anual pe baza contabilității în partidă simplă. Fac excepție de la determinarea venitulului net anual pe baza contabilității în partidă simplă contribuabilii care realizează venituri prevăzute la art. 52 alin. (1) lit. a) - c) din Codul fiscal care au optat pentru impunerea veniturilor potrivit prevederilor art. 52[^]1 din Codul fiscal.”

Codul fiscal:

Art.80 - (1) Venitul net anual impozabil se stabilește pe fiecare sursă din categoriile de venituri menționate la art. 41 lit. a), c) și f) prin deducerea din venitul net anual a pierderilor fiscale reportate.

(2) Veniturile din categoriile prevăzute la art. 41 lit. a), c) și f), ce se realizează într-o fracțiune de an sau în perioade diferite ce reprezintă fracțiuni ale aceluiași an, se consideră venit anual.”

Norme metodologice:

„153. Venitul net anual se determină de către contribuabil, pe fiecare sursă, din următoarele categorii:

a) venituri din activități independente;

[...]

154. Venitul impozabil ce se realizează într-o fracțiune de an sau în perioade diferite, ce reprezintă fracțiuni ale aceluiași an, se consideră venit anual impozabil.

155. Impozitul pe venitul anual impozabil se calculează pentru veniturile din România și/sau din străinătate.

156. Pentru determinarea venitului net anual impozabil se procedează astfel:

a) se determină venitul net anual/pierderea fiscală anuală pentru activitatea desfășurată în cadrul fiecărei surse din categoriile de venit menționate la pct. 153, potrivit regulilor proprii. Pentru persoanele fizice asociate venitul net/pierderea anuală luat/luată în calcul la determinarea venitului net anual impozabil este venitul net/pierderea distribuit/distribuită;

b) venitul net anual impozabil se determină pe fiecare sursă de venit prin deducerea din venitul net anual a pierderilor fiscale din aceeași sursă admise la report pentru anul fiscal de impunere.”

Codul Fiscal:

„Art.83 - (1) Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură, determinate în sistem real, au obligația de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului. Declarația privind venitul realizat se completează pentru fiecare sursă și categorie de venit. Pentru veniturile realizate într-o formă de asociere, venitul declarat va fi venitul net/pierderea distribuită din asociere.

„Art. 84 - (1) Impozitul anual datorat se stabilește de organul fiscal competent pe baza declarației privind venitul realizat, prin aplicarea cotei de 16% asupra fiecăruia din următoarele:

a) venitul net anual impozabil;[...].”

„Art. 93 - (1) Plătitorii de venituri, cu regim de reținere la sursă a impozitelor, sunt obligați să calculeze, să rețină, să vireze și să declare impozitul reținut la sursă, până la termenul de virare a acestuia inclusiv, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.

(2) Plătitorii de venituri, cu regim de reținere la sursă a impozitelor, au obligația să depună o declarație privind calcularea și reținerea impozitului pentru fiecare beneficiar de venit la organul fiscal competent, până în ultima zi a lunii februarie inclusiv a anului curent pentru anul expirat.”

Potrivit pct.39 din Norma metodologica privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabili in conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobata prin OMFP nr.1040/2004:

„39. Plățile lunare efectuate de societățile comerciale (de asigurare și reasigurare etc.) către persoane fizice, reprezentând contravaloarea comisioanelor din activitatea de intermediere în baza unui contract de mandat, agent sau comision, se vor efectua pe baza Borderoului de plăți din data de (cod 14-4-20), care va cuprinde în mod obligatoriu și următoarele informații:

- numele și prenumele beneficiarului de venit;
- codul numeric personal/numărul de identificare fiscală;
- venitul brut la care se aplică cota de impozit de 10% sau 15%;
- alte contribuții obligatorii reținute în momentul plății de către plătitorul de venituri, după caz;
- impozitul pe venit reținut prin stopaj la sursă;
- suma achitată;
- semnătura beneficiarului de venit.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, rezulta că, în conformitate cu dispozițiile Titlului III “*Impozit pe venit*” din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, activitățile desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil de mandat sunt considerate activități independente pentru care platitorii acestor venituri au obligația de a calcula, de a reține și de a vira impozitul reținut la sursă, reprezentând plăți anticipate. De asemenea, persoanele fizice care realizează astfel de venituri au obligația de a depune la organul fiscal competent declarația de înregistrare fiscală, în termen de 30 de zile de la data obținerii primului venit și de a conduce contabilitatea în partida simplă, în vederea justificării veniturilor realizate și a cheltuielilor efectuate, potrivit art. 48 din Codul fiscal.

Pentru a face dovada reținerii impozitului aferent veniturilor cu reținere la sursă este obligatorie prezentarea unui document întocmit de platitorul de venit care să cuprindă toate datele prevăzute la pct. 39 din OMFP nr. 1040/2004, inclusiv impozitul reținut prin stopaj la sursă.

De asemenea, platitorul venitului are obligația să declare impozitul reținut la sursă în formularul 100 “*Declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat*”, precum și sa depună o declarație informativă privind impozitul reținut, pe beneficiari de venit, până în ultima zi a lunii februarie a anului curent pentru anul expirat.

Din documentele existente la dosarul contestație se reține:

- în data de 15.05.2014, contribuabilul a depus la Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice, sub nr. de înregistrare X, declarația privind veniturile realizate din România **pentru anul 2014**, prin care a declarat un venit brut în suma totală de **X lei**, obținut în urma unui contract /convenție civilă, cheltuieli deductibile în suma de X lei;
- prin decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 2014 nr. X/06.07.2015, Administrația Sectorului 2 a Finanțelor Publice, a stabilit diferențe de impozit rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus în suma de X lei;
- contribuabilul nu depune niciun document întocmit de platitorul de venit din care să reiasă impozitul reținut prin stopaj la sursă.

Se reține că în referatul cauzei organul fiscal precizează faptul că în evidența fiscală a contribuabilului nu figurează declarația cod 205 “Declarație informativă privind impozitul reținut la sursă, pe beneficiari de venit” prin care platitorul de venit trebuia să declare veniturile în regim de reținere la sursă a impozitului pentru domnul X pentru anul 2014. Totodată, deși prin declarația cod 200 contribuabilul precizează faptul că i-a fost reținut “impozit la sursă de X lei”, prin contestație afirmă că suma de X lei nu reprezintă impozit reținut la sursă.

Din documentele depuse in sustinerea contestatiei, contestatarul nu face dovada platii impozitului aferent veniturilor retinut la sursa de platitorul de venit care sa cuprinda toate datele prevazute la pct. 39 din OMFP nr. 1040/2004, inclusiv **impozitul retinut prin stopaj la sursa**.

Or, intrucat contestatarul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, constatarea care se impune, una naturala si de o implacabila logica juridica, este aceea ca sarcina probei revine contestatarului.

Situatiei de fapt ii este aplicabil si principiul de drept potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”. Astfel, sarcina probei nu implica un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al celui care invoca o pretentie in cadrul caii administrative de atac.

Luand in considerare prevederile legale invocate, documentele depuse de contestatar, solicitarea acestuia in sensul modificarii Deciziei de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2014 nr.X/06.07.2014 nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat acesta nu face dovada platii impozitului aferent veniturilor retinut la sursa de platitorul de venit, iar in baza declaratiei de venit organele fiscale in mod legal au procedat la determinarea venitului net anual impozabil si a impozitului pe venitul anual, intocmind, in acest sens, decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2014 nr. X.

Referitor la platile pe care contribuabilul afirma ca le-a efectuat, acestea nu pot influenta modul de stabilire a diferentelor de impozit anual de regularizat in plus sau in minus prin deciziile de impunere anuala, intrucat, pe de-o parte, **formularul** de decizie de impunere anuala **nu cuprinde nicio rubrica cu privire la plati efectuate**, iar pe de alta parte **platile anticipate efectuate rezulta din analiza fisei de cont personala a contribuabilului**.

Potrivit pct. 3, 5, 6, 7, 8 si 9 din Instructiunile privind organizarea evidentei pe platitori - persoane fizice si procedura de inchidere si deschidere a evidentei fiscale, aprobate prin O.M.F.P. nr. 46/2001, ***in evidenta analitica pe platitori se regasesc atat obligatiile de plata anticipate si platile efectuate in contul acestora, cat si diferentele de impozit anual regularizat de plata sau de scazut, rezultate in urma emiterii deciziei de impunere anuala. Pe baza acestei evidente se stabilesc sumele ramase de plata sau eventualele sume platite in plus.***

“3. Conturile fiscale personale - plati anticipate pentru persoane fizice cu domiciliul în România - se deschid pentru obligatiile de plata constituite în cursul anului, reprezentând:

[...]

b) plati anticipate pentru venituri din activitati independente;

[...].

5. Contul fiscal personal - regularizare impozit pe venitul anual global - se deschide înscriind în acesta diferenta de impozit anual ramasa de achitat sau suma reprezentând impozitul anual de restituit, rezultata din decizia de impunere anuala.

6. Înregistrarea în conturile fiscale personale se efectueaza în cadrul fiecărei categorii de venit si pe fiecare sursa de venit.

7. Obligatiile de plata se înscriu în evidenta fiscala analitica pentru fiecare contribuabil persoana fizica, pe categorii de venit si în cadrul acesteia pe surse, pe baza urmatoarelor documente, dupa caz:

a) deciziile de impunere pentru platile anticipate cu titlu de impozit [...];

f) decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate [...].

8.1. Înregistrarea în evidenta fiscala analitica a operatiunilor de stingere a obligatiilor de plata se realizeaza pe baza documentelor privind:

[...]

b) platile efectuate prin virament bancar sau prin mandat postal;

[...]

9. Informatiile referitoare la platile efectuate în contul obligatiilor bugetare ale persoanelor fizice înscrise în evidenta pe platitori, [...] vor cuprinde numarul si data documentului [...]"

Potrivit pct.7 si 8 coroborate din Instructiunile privind organizarea evidentei pe platitori - persoane fizice si procedura de inchidere si deschidere a evidentei fiscale, aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr.46/2001, **in evidenta analitica pe platitori se regasesc atat obligatiile de plata anticipate si platile efectuate in contul acestora, cat si diferentele de regularizat, de plata sau de scazut, rezultate in urma emiterii deciziei de impunere anuala. Pe baza acestei evidente se stabilesc sumele ramase de plata sau eventualele sume platite in plus.**

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca Administratia Sector 2 a Finantelor Publice a procedat corect la emiterea deciziei de impunere anuala pentru anul 2014 sub nr. X/06.07.2015, prin care s-a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat in plus in suma de X lei, pe baza declaratiei privind venitul realizat pe anul 2014 depusa de contribuabil, fara sa tina seama de plata efectuata in anul 2015, plata care se regaseste in fisa de cont personala a contribuabilului si intrucat contribuabilul nu a prezentat dovezi de natura sa modifice constatarile organelor fiscale, drept pentru care contestatia domnului X **urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente.**

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art.41, art.43, art.46, art.52, art.80, art. 83, art.84 si art. 93 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si ale Normelor metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, , pct.39 din Norma metodologica privind organizarea si conducerea evidentei contabile în partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil in conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobata prin OMFP nr.1040/2004, O.M.E.F. nr. 52/2012 pentru aprobarea modelului si continutului unor formulare prevazute la titlul III din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 3, 5, 6, 7, 8 si 9 din Instructiunile privind organizarea evidentei pe platitori - persoane fizice si procedura de inchidere si deschidere a evidentei fiscale, aprobate prin O.M.F.P. nr. 46/2001, art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se:

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata si nesustinuta cu documente a contestatiei formulata de domnul X impotriva Deciziei de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2014 nr. **X/06.07.2015** emisa de Administratia Sector 2 a Finantelor Publice.

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