

DECIZIA nr.44 /2005

privind solutionarea contestatiei depusa de d-nul X

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice, prin adresa din data de 14.01.2005, asupra contestatiei depusa de d-nul X, impotriva Deciziilor de impunere anuala pentru persoanele fizice cu domiciliul in Romania pe anii 2001, 2002 si 2003 intocmite la data de 25.11.2004, precum si impotriva Deciziei de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit privind venitul din activitati independente pe anul 2003 emisa la data de 25.11.2004.

Intrucat in contestatia formulata, nu s-a specificat in mod clar care este suma contestata, prin adresa din data de 18.01.2005, s-a solicitat petentului, in temeiul pct.175.1 din H.G.nr.1050/01.07.2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, sa precizeze cuantumul sumei contestate si componenta acesteia.

Prin adresa inregistrata la Administratia Finantelor Publice la data de 26.01.2005, petentul sustine ca suma totala pe care o contesta este compusa din:

- impozitare CASS, in conditiile in care CASS a fost platit la Barou
- impozit activitati independente, in conditiile in care petentul exercita numai activitatea de avocat
- impozit pe anul 2003, in conditiile in care in anul 2003 a inregistrat pierdere

Referitor la respectarea termenului de depunere a contestatiei, se retine ca aceasta este depusa in termenul legal prevazut de art.176(1) din O.G.nr.92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala, in sensul ca actele atacate au fost primite de petent la data de 25.11.2004, data care insoteste semnatura de primire de pe documentele contestate, iar contestatia a fost depusa la Administratia Finantelor Publice, la data de 23.12.2004.

Directia Generala a Finantelor Publice, constatand ca in speta, sunt indeplinite conditiile prevazute de art.175 si 178(1), lit.a) din O.G.nr.92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala, este competenta sa solutioneze pe fond contestatia depusa de d-nul X.

I. Petentul contesta Deciziile de impunere anuala pe anii 2001, 2002 si 2003 intocmite la data de 25.11.2004 si Decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2003 emisa la data de 25.11.2004.

In solutionarea favorabila a cauzei, contestatorul aduce urmatoarele argumente:

-intrucat nu are nici un venit impozabil in afara veniturilor obtinute din activitatea de avocat, potrivit O.U.G.nr.46/2001 nu are obligatia depunerii declaratiilor de venit global, cu toate acestea, organul fiscal l-a obligat sa depuna declaratii de venit global pe anii 2001, 2002 si 2003, conditie fara de care i s-a refuzat primirea la ghiseu a declaratiilor speciale

-in evidenta organelor fiscale, figureaza fara temei, cu doua surse de venit, respectiv venituri din activitatea de avocat si venituri din activitati independente, motiv pentru care a fost impus separat pentru fiecare din aceste surse

-petentul constesta "*orice impunere pe venit global*", precizand ca pentru anul 2000 declaratia de venit global nu este semnata de el, motiv pentru care a depus la Politie, o reclamatie pentru fals aflata in curs de cercetare

-se contesta, de asemenea, impunerea "*la plata asigurarilor sociale*", contestatorul aratand ca a achitat in mod regulat, asigurarile sociale la Baroul de avocati, in cota de 10% din incasarile brute lunare, potrivit Legii nr.51/1995.

-petentul contesta Decizia de impunere pe anul 2003, motivand ca pe acest an a fost impus eronat pentru un venit net, in realitate el avand pierdere, cu aceasta suma.

II. Prin Deciziile de impunere pe anii 2001, 2002 si 2003 emise la data de 25.11.2004 de catre Administratia Finantelor Publice, in baza Declaratiilor de venit global pe anii 2001, 2002 si 2003 depuse de contribuabil la data de 25.11.2004, s-au stabilit in urma globalizarii veniturilor realizate de petent in anii 2001, 2002 si 2003, urmatoarele:

- diferenta de impozit stabilita in minus (de primit) pe anul 2001
- diferenta de impozit stabilita in plus (de plata) pe anul 2002
- diferenta de impozit stabilita in minus (de primit) pe anul 2003

Prin Decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2003 emisa la data de

25.11.2004, întocmită în baza Declarației speciale privind veniturile din activități independente pe anul 2002, depusă de petent la data de 25.11.2004, organele fiscale au stabilit în sarcina contribuabilului plăți anticipate cu titlu de impozit.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de petent, în raport de actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

În fapt, potrivit Deciziilor de impunere anuale pe anii 2001, 2002 și 2003 emise de Administrația Finanelor Publice la data de 25.11.2004, d-nul X a obținut doar venituri impozabile din activități independente, și anume din profesia de avocat în cadrul Baroului, care se supun globalizării, după cum urmează:

- venituri din profesii libere (activitatea de avocatură) obținute în anul 2001
- venituri din profesii libere (activitatea de avocatură) obținute în anul 2002
- venituri din profesii libere (activitatea de avocatură) obținute în anul 2003

Veniturile menționate mai sus, rezulta din Declarațiile de venit global și Declarațiile speciale privind veniturile din activități independente pe anii 2001, 2002 și 2003 depuse de contribuabil la organele fiscale la 25.11.2004, documente în baza cărora organul fiscal procedea la emiterea în data de 25.11.2004 a Deciziilor de impunere anuale pe anii 2001, 2002 și 2003.

Din analiza deciziilor de impunere anuale pe anii 2001, 2002 și 2003, a declarațiilor de venit global și declarațiilor speciale privind veniturile din activități independente pe anii 2001, 2002 și 2003 anexate în copie la dosarul cauzei, se reține că organul fiscal a preluat corect veniturile declarate de contribuabil pentru anii 2001 și 2002, mai puțin suma aferentă anului 2003, care a fost preluată de către organul fiscal, ca venit, în condițiile în care această sumă reprezintă pierdere, așa cum rezulta din documentele depuse de contribuabil la autoritatea fiscală (Declarația de venit global pe anul 2003 și Declarația specială privind veniturile din activități independente pe anul 2003 emise la data de 25.11.2004).

Referitor la acest aspect, organul de soluționare a cauzei, se va pronunța pe parcursul prezentei, procedând la o analiză a situației de fapt, în raport de dispozițiile legale în vigoare.

1.) În ce privește situația fiscală a petentului pe anii 2001 și 2002, în vederea globalizării veniturilor declarate de contribuabil, organul fiscal a procedat astfel: venitul anual global al anilor 2001 și 2002, a fost diminuat cu deducerile personale cuvenite pe anul 2001 și anul 2002, rezultând un venit anual global impozabil aferent anului 2001, respectiv 2002, aferent cărora s-a calculat un impozit pe venitul anual global datorat pe anul 2001, respectiv 2002, din care scăzând obligațiile privind plățile anticipate pe anii 2001 și 2002, rezulta o diferență de impozit în minus (de restituit) pentru anul 2001, respectiv o diferență de impozit în plus (de plată) pe anul 2002.

Conform autorizației emisă la data de 23.07.1997, petentul desfășoară activitatea de avocatură, aceasta fiind o activitate independentă, supusă impozitului pe venitul global, potrivit art.59 din O.G.nr.7/2001 privind impozitul pe venit, care arată: **“Venitul anual global impozabil este format din suma veniturilor nete a categoriilor de venituri prevăzute la art.4 alin.(1) lit. a)- c), determinate conform prevederilor cap. II, și a veniturilor de aceeași natură, obținute de persoanele fizice române din străinătate, din care se scad, în ordine, pierderile fiscale reportate și deducerile personale.”**

iar conform art.4(1), lit.a)- c) **“(1) Categoriile de venituri care se supun impozitului pe venit sunt:**

- a) venituri din activități independente;**
- b) venituri din salarii;
- c) venituri din cedarea folosinței bunurilor;”

Potrivit art.15, alin.(1) și (3) din O.G.nr.7/2001 privind impozitul pe venit **“(1)[...] veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii liberale și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente. [...]**

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

Prin urmare, conform dispozițiilor legale citate, **activitatea de avocatură pe care contribuabilul o desfășoară în baza autorizației emise la data de 23.07.1997, se încadrează în categoria activităților independente, grupa profesii liberale -profesia de avocat.**

Sustinerea petentului potrivit careia în evidența organelor fiscale, figurează fără nici un temei cu 2 surse de venituri, respectiv venituri din **“activități de avocat și activități independente”**, este nereală, contribuabilul fiind înregistrat în evidența organelor fiscale, cu o singură sursă de venit, și anume venit din

activitati independente, grupa profesii liberale- profesia de avocat, venit pe care chiar petentul l-a in scris la rubrica **“Venit net din activitati independente- profesii liberale”** in declaratiile speciale si declaratiile de venit global, depuse de acesta pentru anii 2001 si 2002.

Veniturile din “activitati de avocat si activitati independente” nu reprezinta categorii distincte de venituri, cum gresit intelege petentul, ci una si aceeasi categorie, respectiv venituri din activitatea de avocatura, incadrate de legiuitor la categoria venituri din activitati independente, grupa profesii liberale -profesia de avocat, astfel ca sustinerea petentului potrivit careia a fost impozitat *“separat pentru fiecare din aceste surse”* considerandu-se ca are 2 surse de venit independente, este eronata, intrucat asa cum rezulta din Deciziile anuale de impunere pe anii 2001 si 2002, veniturile pentru care i-a fost stabilit impozitul anual, sunt **numai venituri din activitati independente**, activitati din care face parte si cea de avocatura exercitata de petent.

In contextul celor aratate, Deciziile de impunere privind platile anticipate si Deciziile de impunere anuala pe anii 2001 si 2002, emise de organele fiscale, releva tocmai faptul ca nu s-au impozitat decat veniturile **declarate** de contribuabil prin declaratiile fiscale depuse de acesta (declaratii speciale si declaratii de venit global pe anii 2001 si 2002), si anume veniturile din activitati independente-profesia de avocat, acestea suferind in cursul anilor mai multe codificari interne de denumire si de cod de sursa, dupa cum se precizeaza si in adresa din data de 14.12.2004 emisa de Serviciul Registru Contribuabil si Declaratii Fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice, aflata in copie la dosar si expediata petentului la data de 16.12.2004.

Din aceste considerente, sustinerile petentului potrivit carora a fost impus separat pentru fiecare din cele doua surse de venit, sunt gresite, neputand fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei.

Pentru activitatea de avocatura practicata, contribuabilul este obligat, potrivit art.62(1) din O.G.nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, sa depuna declaratii de venit global, precum si declaratii speciale, astfel: ***“(1) Contribuabilii au obligatia sa completeze si sa depuna la organul fiscal competent o declaratie de venit global, precum si declaratii speciale pana la data de 31 martie a anului urmator celui de realizare a venitului.”***

Conform pct.1 si 6 din Normele metodologice de aplicare a O.G.nr.73/1999 privind impozitul pe venit, aprobate de H.G.nr.1066/1999, respectiv Normele metodologice de aplicare a O.G.nr.7/2001 privind impozitul pe venit, aprobate prin H.G.nr.54/2003, referitor la art.59 din O.G.nr.73/1999, respectiv 62 din O.G.nr.7/2001, se arata: ***“1.Declaratia de venit global este documentul prin care contribuabilii declara veniturile obtinute in anul fiscal de raportare, in vederea calcularii de catre organul fiscal a venitului anual global impozabil si a impozitului pe venitul anual global.”***

iar ***“6.Declaratiile speciale sunt documentele prin care contribuabilii declara veniturile si cheltuielile efectiv realizate, pe fiecare categorie de venit si pe fiecare sursa in parte, in vederea stabilirii de catre organul fiscal a platilor anticipate.”***

Prevederile O.U.G.nr.46/2001 pentru modificarea si completarea O.G.nr.73/1999 privind impozitul pe venit, sunt gresit invocate de petent in sustinerea afirmatiei sale privitor la faptul ca neavand decat venituri din activitatea de avocat, nu are obligatia depunerii declaratiilor anuale de venit global, intrucat dispozitiile art.62(4) din actul normativ invocat fac referire numai la contribuabilii care realizeaza venituri ***“dintr-o singura sursa sub forma de salarii la functia de baza pe intregul an fiscal, pentru care angajatorul a efectuat operatiunile de regularizare prevazute la art.27 din ordonanta”***, categorie de venituri pentru care contribuabilii nu au obligatia depunerii declaratiilor de venit global.

Ori, petentul obtine venituri din desfasurarea unei activitati independente, respectiv activitatea de avocatura, si nu venituri din salarii realizate in baza unui contract de munca, la functia de baza, pe intregul an fiscal, astfel incat sa poata beneficia de prevederile alin.(4) al art.62 din actul normativ mentionat, in vederea scutirii de la obligatia depunerii declaratiilor de venit global pe anii 2001, 2002 si 2003.

De altfel, legiuitorul stipuleaza cat se poate de clar care sunt categoriile de venituri, care nu se supun impozitului pe venitul global, respectiv care sunt veniturile neimpozabile sau scutite de impozitul pe venit, cuprinse la art.5 si 6 din O.G.nr.73/1999, respectiv O.G.nr.7/2001 privind impozitul pe venit, categorii de venituri in care nu se incadreaza veniturile din activitatea de avocatura realizate de petent.

Activitatea de avocatura, fiind o activitate independenta, este impusa in sistem real, conform art.16 din O.G.nr.7/2001 privind impozitul pe venit, care prevede: ***“(1) Venitul net din activitati independente se determina în sistem real, pe baza datelor din contabilitatea în partida simpla,[...] ca diferenta între venitul brut si cheltuielile aferente deductibile.”***

Potrivit art.65, alin.1-3 din O.G.nr.7/2001 ***“(1) Impozitul pe venitul anual global datorat este calculat de organul fiscal în raza caruia își are domiciliul contribuabilul ori de alte organe stabilite prin***

hotarâre a Guvernului, dupa caz, **pe baza declaratiei de venit global**, prin aplicarea cotelor de impunere asupra veniturii anual global impozabil, determinat în conditiile prezentei ordonante.

(2) Organul fiscal stabileste impozitul anual datorat pentru anul precedent si emite o decizie de impunere în intervalul stabilit anual prin ordin al ministrului finantelor publice.

(3) În aceasta decizie organul fiscal stabileste si **diferentele de impozit anual ramase de achitat sau impozitul anual de restituit, care se determina prin scaderea din impozitul anual datorat a obligatiilor reprezentând plati anticipate cu titlu de impozit si a creditelor fiscale externe pentru veniturile realizate din categoriile de venituri prevazute la art. 59.**”

Prevederile legale citate mai sus, sunt aplicabile pentru veniturile realizate de petent in anii 2002 si 2003, prevederi care se regasesc, in esenta, si la art.62, alin.1-3 din O.G.nr.73/1999 privind impozitul pe venit, aplicabile pentru veniturile obtinute in anul 2001.

Analizand veniturile obtinute de petent din activitatea de avocatura, se constata ca, cuprinderea acestora la globalizare, de catre organul fiscal s-a realizat in conformitate cu prevederile legale citate in cuprinsul prezentei.

Totodata, din verificarea documentelor existente la dosar, in raport de dispozitiile legale citate, se retine ca organul fiscal a procedat corect prin stabilirea in sarcina petentului a platilor anticipate aferente anilor 2001 si 2002, a impozitului anual datorat pentru anii 2001 si 2002, precum si a diferentelor de impozit de restituit, pe anul 2001, respectiv de plata, pentru anul 2002.

Avand in vedere ca petentul contesta suma de..., fara a preciza actul administrativ prin care i-a fost stabilita, si intrucat din Decizia de impunere anuala pe anul 2001 emisa la data de 25.11.2004, contestata de petent si anexata in copie la dosar, rezulta ca obligatiile stabilite privind platile anticipate pe anul 2001, sunt in suma de..., acestea fiind corect calculate in raport de venitul net, declarat pe proprie raspundere de contribuabil prin Declaratia speciala privind veniturile din activitati independente emisa la data de 25.11.2004, se va respinge contestatia ca neintemeiata, pentru suma de..., si ca fara obiect, pentru suma de ..., aceasta suma nefacand obiectul actelor atacate de petent.

In contextul celor aratate, art.175(2) din O.G.nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, precizeaza: **“(2)Obiectul contestatiei îl constituie numai sumele si masurile stabilite si înscrise de organul fiscal în titlul de creanta sau în actul administrativ fiscal atacat, cu exceptia contestatiei împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.**”

In ce priveste, suma de..., contestata de petent, reprezentand, potrivit explicatiei acestuia, impozitare CASS in conditiile in care CASS a fost platit la Baroul de avocati, retinandu-i-se, potrivit Legii nr.51/1995 pentru organizarea si exercitarea profesiei de avocat, cate 10% din incasarile brute, se retine ca nici aceasta suma nu face obiectul nici unui act administrativ atacat de petent, prin urmare, si acest capat de cerere din contestatia formulata, va fi respins ca fara obiect, in conformitate cu prevederile art.175(2) din O.G.nr.92/2001 republicata, privind Codul de procedura fiscala, citate mai sus.

2.) Referitor la anul 2003, in ce priveste suma de..., contestata de petent, se retine ca aceasta a fost stabilita prin Decizia de impunere anuala pe anul 2003 emisa la data de 25.11.2004 si reprezinta diferenta de impozit calculata in minus (de restituit), in conditiile in care pierderea realizata de petent pe anul 2003, a fost eronat preluata de organul fiscal, drept venit.

Pierderea a fost declarata de petent la data de 25.11.2004 prin Declaratia de venit global pe anul 2003 si Declaratia speciala privind veniturile din activitati independente pe anul 2003, inregistrata la data de 25.11.2004.

Cu privire la aspectul mai sus prezentat, din documentele dosarului, rezulta ca la data de 14.12.2004, anterior depunerii de catre petent a contestatiei, la 23.12.2004, organul fiscal a procedat la corectarea erorii inregistrate, intocmind o noua Decizie de impunere pe anul 2003 avand acelasi numar de inregistrare cu cea initiala emisa la 25.11.2004, operatiune efectuata de organele fiscale, in conformitate cu dispozitiile art.65, alin.4 din O.G.nr.7/2001 privind impozitul pe venit, care arata: **“(4) Organul fiscal va emite o noua decizie de impunere în cazul în care apar elemente care conduc la modificarea impozitului datorat.**”

Astfel, pierderea declarata de petent pentru anul 2003, a fost preluata corect de organul fiscal, rezultand in aceste conditii, un impozit anual datorat egal cu zero, iar intrucat obligatia stabilita privind platile anticipate pe anul 2003, este in suma de..., impozitul anual fiind zero, rezulta o diferenta de impozit în minus (de restituit), care s-a compensat cu obligatii restante neachitate in termen.

In acest context, din diferenta de restituit astfel stabilita, suma de... a fost compensata de organele fiscale anterior, respectiv in data de 25.11.2004, iar suma de..., s-a compensat la data de 14.12.2004, aspecte comunicate de altfel, explicit contribuabilului prin adresa din data de 14.12.2004 emisa de

Administratia Finantelor Publice-Serviciul Registru Contribuabil si Declaratii Fiscale, expediata petentului la data de 16.12.2004.

De altfel, adresa din data de 14.12.2004 mentionata si anexata in copie la dosarul cauzei, raspunde in detaliu petentului si cu privire la o serie de aspecte sesizate anterior de acesta, si care ulterior au facut si obiectul contestatiei analizate in cuprinsul prezentei.

Referitor la anul 2003, declaratia speciala din care rezulta pierderea, a fost depusa de petent, asa cum s-a aratat mai sus la data de **25.11.2004**, termenul legal de depunere a acesteia fiind, potrivit art.89 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, "*pana la data de 15 mai inclusiv a anului urmator celui de realizare a venitului*", adica **15.05.2004**, situatie in care, asa cum se arata in referatul cu propuneri de solutionare a cauzei, organul fiscal a stabilit platile anticipate, in baza Declaratiei speciale privind veniturile din activitati independente pe anul 2002, depusa de petent si inregistrata la data de 25.11.2004, din care rezulta:

- venit brut.....
- cheltuieli deductibile.....
- venit net estimat.....
- plati anticipate cu titlu de impozit.....

Prin urmare, organul fiscal a procedat in conformitate cu prevederile art.66, alin.(1), (2) si (4) din O.G.nr.7/2001, stabilind plati anticipate obligatorii, ce trebuiau efectuate in cursul anului 2003, indiferent de situatia contribuabilului creata in cursul anului de referinta, astfel: "**(1) Contribuabilii care realizeaza venituri din activitati independente si din cedarea folosintei bunurilor sunt obligati sa efectueze in cursul anului plati anticipate cu titlu de impozit, in baza deciziei de impunere emise de organul fiscal competent, exceptându-se cazul reinerilor la sursa.**

(2) Platile anticipate se stabilesc de organul fiscal pe raza caruia se afla sursa de venit, pe fiecare categorie de venit si loc de realizare, luându-se ca baza de calcul venitul anual estimat sau venitul net realizat în anul precedent, dupa caz. [...]

(4) Organul fiscal are dreptul de a stabili din oficiu platile anticipate, în urmatoarele cazuri:

a) contribuabilul nu a depus declaratia de venit global pentru anul fiscal încheiat;

b) contribuabilul nu conduce o evidenta contabila sau datele din contabilitatea condusa nu sunt certe;

c) contribuabilul nu a furnizat date referitoare la venitul estimat."

Totodata, potrivit alin.6 al articolului mai sus citat "*Contribuabilul are dreptul sa solicite emiterea unei noi decizii de plata anticipata cu titlu de impozit, daca prezinta organului fiscal noi acte justificative referitoare la veniturile realizate din activitatea desfasurata. Aceasta modificare a platilor anticipate se poate solicita numai daca venitul se modifica cu mai mult de 20% fata de venitul luat în calculul impozitului, o singura data pe an, în cursul semestrului II [...]*", solicitare pe care petentul o face in luna noiembrie 2004, cand depune Declaratia speciala privind veniturile din activitati independente pe anul 2003, inregistrata la organul fiscal la data de 25.11.2004, prin care declara situatia reala a anului 2003, din care rezulta pierdere.

In consecinta, asa cum s-a retinut mai sus, organul fiscal emite o noua decizie de impunere anuala pe anul 2003, in conformitate cu prevederile art.65, alin.4 din O.G.nr.7/2001 privind impozitul pe venit.

Prin urmare, intrucat la data solutionarii cauzei, situatia petentului a fost clarificata prin corectarea Deciziei de impunere anuala pe anul 2003, in sensul ca pierderea preluata initial de organul fiscal ca venit, a fost ulterior corectata, fiind preluata ca pierdere, conform art.175(2) din O.G.nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, citat mai sus, capatul de cerere privind suma de... din contestatia formulata de d-nul X, se va respinge ca fara obiect.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art.175, 176 si 186 din O.G.nr.92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala, se

DECIDE:

1.) Respingerea ca fara obiect a contestatiei formulate de d-nul X pentru urmatoarele:

- impozitare CASS
- plati anticipate pe anul 2001
- diferenta impozit de restituit pe anul 2003

2.) Respingerea ca neintemeiata a capatului de cerere din contestatia depusa de petent, pentru plati anticipate pe anul 2001.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal in termen de 30 zile de la data comunicarii.