

**MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE „V”
BIROUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

DECIZIA NR. 20/11.07.2007
privind soluționarea contestației depuse de
avocat „BE”
înregistrată la D .G .F.P. „V” sub nr. „C”/26.06.2007

Directia generala a finantelor publice a județului „V” a fost sesizata de Administratia finantelor publice a municipiului „V” – Serviciul control fiscal persoane fizice asupra contestației formulate de **avocat „BE”** impotriva Deciziei de impunere nr. „DI” din 18.05.2007 a Raportului de inspecție fiscala nr. „RI”/18.05.2007 si a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscala nr. „DM” din 18.05.2007 întocmite de catre organele de inspectie fiscala ale Serviciului control fiscal persoane fizice din cadrul AFP „V”.

Cabinetul de avocatura „BE” are sediul in municipiul „V”, str. „G”, Bl, ..., Sc. ..., Ap., p, judetul „V”, a avut cod fiscal, respectiv CNP:, acum are cod de identificare fiscala: ... funcționează in baza actului de inființare nr. .. din 01.11.1995 si a adeverinței nr. „adv” din 01.11.1995 eliberata de Uniunea Avocatilor din România – Baroul de Avocați „V”, obiectul de activitate – „Cabinet de avocatură „ cod CAEN 7411.

Contestatia are ca obiect suma de „S1” lei reprezentand impozit pe venitul global stabilit suplimentar pentru anul 2001 majorari in suma de „S2” lei si penalități de întârziere in suma de „S3” lei, calculate la impozitului pe venitul global stabilit suplimentar de plata pentru anul 2001.

Totodată, societatea contesta si Dispoziția nr.”DI”/18.05.2007 privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala pentru impozitul pe venit.

Contestatia a fost depusă in termenul prevăzut de art.177 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, in raport de data comunicarii titlului de creanta contestat, **29.05.2007** asa cum rezulta din adresa nr. „DI” din 18.05.2007 de înaintare a Deciziei de impunere nr.”DI”/18.05.2007, a Dispoziției privind masurile stabilite de organele de inspecție fiscala nr. „DM” din 18.05.2007 si a Raportului de inspecție fiscala nr. „RI”/18.05.2007 pe care a semnat de primire in data de 29 mai 2007 domnul avocat „BE” si data înregistrării contestației la registratura AFP „V”, respectiv, 18.06.2007 sub nr. „C”, asa cum reiese din stampila aplicata pe contestație.

Constatând ca in speta sunt întrunite conditiile prevazute de art.175, art. 177, art. 179 alin.1 lit. c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala a finantelor publice a județului „V” prin biroul solutionare contestatii este investita sa solucioneze contestația formulata de avocat „BE”.

I. Avocat „BE” solicita anularea parțiala a obligatiilor suplimentare de plata stabilite prin Decizia de impunere nr.”DI”/18.05.2007 atacata, privind impozitul pe venitul global pentru anul 2001 in suma de „S1” lei si accesoriile aferente in suma de „S2+S3” lei considerând ca aceste sume „au fost prescrise potrivit Codului de procedura fiscala art. 83 al 1 si 2 în care se prevede „Dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se prescrie in termen de 5 ani” ..ori, controlul a fost efectuat in luna mai 2007, iar obligatiile fiscale contestate vizau anul 2001.

Contestatorul considera „masura includerii in Raportul de inspectie fiscala si implicit in obligatiile pe care subsemnatul le datoreaza statului a unor sume prescrise apare ca nelegala”.

II. Prin Raportul de inspectie fiscala nr. „RI”/18.05.2007, la Capitolul III Constatari fiscale – Constatari privind impozitul pe venit, inspectorii din cadrul Serviciului control fiscal persoane fizice, pentru anul 2001 au consemnat:

- Decizia de impunere pentru plati anticipate pentru anul 2001:

- Impozit pe venitul anual.....= „X” lei rol;

- Decizia de impunere anuala emisa in baza declaratiei speciale nr. „DS”/11.03.2002 si a declaratiei de venit global (D200) nr. „DVG” /01.04.2002:

- diferenta de impozit anual de regularizat – stabilit in minus= „y” lei ron;

In urma controlului efectuat avand in vedere prevederile art. 10 si 16 din O.G. nr. 73/1999 si Normele de aplicare a O.G. nr. 73/1999 aprobate prin H.G. nr. 1066/1999, s-a constatat o diferenta de venit net fata de declaratia contribuabilului in suma de „VN” lei rol („vn” lei ron) care se compune din:

- „v’ lei rol venituri nedeclarate de contribuabil;

- „c1” lei rol cheltuieli neadmise la deducere, din care;

- „cd” lei diurna peste limita legala;

- „cfd” lei cheltuieli inregistrate fara documente legale;

- „ca” lei cheltuieli inregistrate in anul 2001 aparținând anului 2002; - --

- „cp” lei cheltuieli de protocol peste limita legala.

Drept urmare, in conformitate cu art.107 din titlul VII al O.G. nr. 92/2003, republicata, organul de control a modificat decizia de impunere pentru anul 2001, și a calculat astfel o diferenta de impozit anual de regularizat (–stabilită in minus) de „y1” lei ron, deci, un impozit suplimentar aferent veniturilor din profesii liberale realizate in anul 2001 in suma de „S1” lei ron, pentru care a calculat majorari in suma de „S2” lei ron si penalitati de intarziere in suma de „S3” lei ron, prin emiterea deciziei de impunere nr. „DI”/18.05.2007, sume pe care contribuabilul nu este de acord sa le achite la bugetul statului considerând ca la data controlului a fost prescris dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale pentru anul 2001.

Prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organul de control avand in vedere prevederile art. 89 si ale art. 199 alin. (3) ale O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare **propune respingerea contestației ca nefondată si menținerea deciziei de impunere nr. „DI”/18.05.2007.**

III.1 a. Luând in considerare motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul contestatiei, precum si actele normative in vigoare, se retin urmatoarele :

Cauza supusa solutionarii este daca, la data de 18.05.2007, era prescris dreptul organului de inspectie fiscala de a stabili in sarcina contestatorului diferenta de impozit in plus pentru anul 2001 în suma de „S1” lei, in conditiile in care, potrivit prevederilor legale aplicabile pentru perioada impusa, dreptul organului fiscal de a stabili diferente de impozite se prescrie in termen de cinci ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declaratiei pentru perioada respectiva.

In fapt, urmare a depunerii Declaratiei de venit global pe anul 2001 inregistrata sub nr. „DVG”/01.04.2002, Administratia Finantelor Publice a municipiului „V” a emis pe numele d-nului „BE”, in baza art. 62 alin 2 din O.G. nr.73/1999 privind impozitul pe venit, Decizia de impunere anuala pentru persoanele fizice romane cu domiciliul in România pe anul 2001, din care rezulta urmatoarele:

- venit net din profesii libere „VN” lei;
- venit anual global „VN” lei;
- deduceri personale cuvenite „DP” lei;
- venit anual global impozabil „VA” lei;
- impozit pe venitul anual global datorat „i” lei;
- impozit anual total „i” lei;
- obligatii stabilite privind platile anticipate „pa” lei;
- diferenta de impozit anual de regularizat in minus „ia” lei.

La baza determinarii venitului anual global se afla datele preluate din declaratiile speciale privind veniturile din activitati independente realizate intr-o forma de asociere pe anul 2001 (cod 201), depusa de contribuabil sub nr. „DS”/11.03.2002 si a declaratiei de venit global nr. „DVG”/01.04.2002.

La data de 07.05.2007 s-a început controlul fiscal la Cabinetul de avocat al domnului „BE” si a cuprins perioada 01.01.2001 – 31.12.2006.

In urma controlului, inspectorii din cadrul AFP „V” - Serviciul control fiscal persoane fizice, pentru veniturile realizate de Cabinetul de avocatura au modificat baza de impunere cu suma de „vn” lei [venituri nedeclarate „v” lei ron+”c1” lei ron cheltuieli neadmise la deducere („cd” lei ron diurnă peste limita legală + „cfd” lei ron cheltuieli inregistrate fără documente legale + „ca” lei cheltuieli inregistrate in 2001, aferente anului 2002 + „cp” lei cheltuieli de protocol peste limita legala)] pentru care au calculat un impozit pe venit suplimentar de plată in suma de „S1” lei cu majorari si penalitati de intarziere aferente in suma de „S2+S3” lei.

Contestatorul nu este de acord cu diferentele constatate pentru anul 2001 considerând ca aceste sume au fost prescrise potrivit Codului de procedura fiscala art. 83 alin 1 si 2.

In drept, in conformitate cu art. 84 alin 1 al Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codului de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

Cu privire la deciziile de impunere se stipuleaza:

„ (1) *Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere.*”

In cea ce priveste prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale art. 89 (1) al O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala prevede:

„*Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale*

(1) *Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel” iar art. 199 al aceluiași act normativ, cu privire la termene precizeaza: „ Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă”.*

Prin urmare, in speta, sunt incidente dispozitiile art. 21 din O.G. nr. 70/1997 privind controlul fiscal, astfel cum a fost modificata de O.U.G. nr. 113/1999, in vigoare pana la 31 decembrie 2003 in care se stipuleaza urmatoarele:

„*Dreptul organelor de control fiscal sau, după caz, al serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale de a stabili diferențe de impozite și majorări de întârziere pentru neplata în termen a acestora, precum și de a constata contravenții și a aplica amenzi și penalități pentru faptele ale căror constatare și sancționare sunt, potrivit legii, de competența organelor de control*

fiscal sau, după caz, a serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, pentru o perioadă impozabilă, se prescrie după cum urmează:

a) în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă;

b) în termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plată a impozitului, în cazul în care legea nu prevede obligația depunerii declarației;

c) în termen de 5 ani de la data comunicării, către contribuabil, a impozitului stabilit de organele fiscale sau, după caz, de serviciile de specialitate ale autorităților administrației publice locale în condițiile prevăzute de lege”, iar art. 22 în ceea ce privește întreruperea termenelor de prescripție prevăzute de art. 21 precizează:

ART. 22 „Termenele de prescripție prevăzute la art. 21 se întrerup:

[...]

d) la data comunicării, către contribuabil, a unor diferențe de impozit stabilite de organele fiscale sau, după caz, de serviciile de specialitate ale autorităților administrației publice locale, ca urmare a acțiunilor de control”.

De asemenea, art. 67 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 republicată, privind Codul de procedura fiscală prevede:

“Termenele de orice fel privind exercitarea drepturilor și îndeplinirea obligațiilor prevăzute de Codul de procedura fiscală, precum și de alte dispoziții legale aplicabile în materie, dacă legea fiscală nu dispune altfel, se calculează potrivit dispozițiilor Codului de procedura civilă.”

iar art. 101 din Codul de procedura civilă prevede:

“Termenele se înțeleg pe zile libere, neintrând în socoteală nici ziua când a început, nici ziua când s-a sfârșit termenul.

Termenele statornicite pe ore încep să curgă de la miezul nopții zilei următoare.

Termenele statornicite pe ani, luni sau săptămâni se sfârșesc în ziua anului, lunii sau săptămânii corespunzătoare zilei de plecare.

Termenul care, începând la 29, 30 sau 31 ale lunii, se sfârșește într-o luna care nu are o asemenea zi, se va socoti împlinit în ziua cea din urma a lunii.

Termenul care se sfârșește într-o zi de sărbătoare legală, sau când serviciul este suspendat, se va prelungi până la sfârșitul primei zile de lucru următoare.”

În speta, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale calculându-se în funcție de data la care contribuabilul avea obligația completării și depunerii declarațiilor speciale și a declarațiilor de venit global pentru anul 2001 se retine ca în conformitate cu dispozițiile art. 62 alin.(1) din O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, „(1) Contribuabilii au obligația să completeze și să depună la organul fiscal competent o declarație de venit global, precum și declarații speciale, până la data de 15 mai a anului următor celui de realizare a venitului”, iar prin O.U.G. nr. 53 din 30 aprilie 2002 pentru modificarea termenului de depunere a declarațiilor de venit pe anul 2001 publicată în M.O. nr. 296 din 30 aprilie 2002 s-a modificat termenul de depunere a declarațiilor, astfel:

Termenul de depunere a declarației de venit global și a declarațiilor speciale pe anul 2001, prevăzut la art. 62 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 435 din 3 august 2001, cu modificările și completările ulterioare, se prorogă până la data de 31 mai 2002.

In consecința, pentru impozitul pe venit aferent anului fiscal 2001, prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale a început să curgă la data de 31 mai 2002 și se împlinește la data de 31 mai 2007

Întrucât, în cazul în speta, organul fiscal a emis decizia de impunere pentru anul 2001 sub nr. de înregistrare „DI”, prin care a stabilit o diferență de impozit pe venit de plată în suma de „S1” lei, în data de 18.05.2007, fiind comunicată contribuabilului în data de 29.05.2007, rezultă că dreptul organului fiscal de a stabili diferența de impozit pe venit de plată ca urmare a datelor deținute cu privire la veniturile obținute de contestatoare, nu era prescris la data când i-a fost comunicată decizia de impunere contestată.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatorului în ceea ce privește data de la care începe să curgă termenul de prescripție, întrucât, în cazul în speta, sunt aplicabile prevederile art. 21 din O.G. nr. 70/1997 privind controlul fiscal, astfel cum a fost modificată de O.U.G. nr. 113/1999 și nu dispozițiile Codului de procedură fiscală, care au intrat în vigoare începând cu data de 01.01.2004, iar potrivit art.199 din Codul de procedură fiscală, termenele în curs la data intrării în vigoare a acestui act normativ se calculează conform dispozițiilor legale în vigoare la data când acestea au început să curgă.

Față de cele mai sus, se constată că organul fiscal a emis, în mod corect și în conformitate cu prevederile legale, Decizia de impunere pentru anul 2001 nr. „DI” din 18.05.2007, prin care a stabilit o diferență de impozit anual de regularizat în plus în suma de „S1” lei.

Având în vedere și prevederile art.183 alin.(1) “În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”, pentru considerentele arătate și în temeiul art. 21 din O.G. nr. 70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 59 alin. (1) și art. 64 alin. (1) din O.G. nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, cu modificările și completările ulterioare, art. 62 alin.2 din O. G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, O.U.G. nr. 53/2002, art. 183 alin. (1), art.186 alin. (1) și art.199 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, contestația domnului „BE” urmează să se respingă ca neîntemeiată.

III 1. b. Referitor la suma reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe venitul global, stabilite prin Decizia de impunere încheiată la data de 18.05.2007 se reține că stabilirea de majorări și penalități aferente impozitului pe venit, în sarcina contestatorului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece în sarcina acestuia a fost reținut debitul de natură impozitului pe venit, iar prin contestație nu se prezintă argumente privind modul de calcul al dobânzilor și penalităților, Cabinetul de avocat „BE” datorează și suma de „S2+S3” lei cu titlu de majorări și penalități aferente impozitului pe venit reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, drept pentru care contestația referitoare la acest capăt de cerere urmează să fie respinsă ca neîntemeiată.

III. 2 In ceea ce privește capătul de cerere din contestatia formulata impotriva Dispoziției privind masurile stabilite de inspectia fiscala nr. „DM”/18.05.2007, întocmita in baza raportului de inspectie fiscala nr. „RI”/18.05.20072006, **cauza supusa soluționării este daca Direcția generala a finanțelor publice a județului „V”, biroul soluționare contestații are competența de a soluționa acest capăt de cerere in condițiile in care dispoziția privind masurile nu se refera la stabilirea de impozite, taxe, contribuții, datorie vamală precum si accesorii ale acestora, ci la măsuri in sarcina contribuabilului, neavând caracterul unui titlu de creanță fiscală.**

Se retine ca solutionarea contestatiei pentru acest capat de cerere intra in competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, conform art.179 alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia :

“Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de catre organele fiscale emitente” si, potrivit O.M.F.P. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, pct. 5 Instrucțiuni pentru aplicarea art. 178 Organul competent:

„ 5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 178 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, republicat, sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.

5.2. Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului etc.

5.4. Competența de soluționare este dată de cuantumul total al sumelor contestate, reprezentând impozite, taxe, contribuții stabilite de plată de către organul fiscal, precum și accesorii ale acestora, sau de cuantumul total al taxelor, impozitelor, contribuțiilor, aprobate la rambursare, respectiv restituire, după caz.”

In fapt, prin Dispoziția nr. „DM”/18.05.2006 organele de inspectie fiscala au dispus:

„[...]”

3.1. Masura (Aceasta masura se dispune numai in situatia folosirii bunului si in scop personal)

In cazul utilizării bunului ca folosință mixtă (pentru cabinet avocat si in scop personal) Cheltuiala deductibila se determina, dupa caz, proportional cu: numărul de kilometri parcurși in interes de afacere – se vor întocmi foi de parcurs, ordine de deplasare, FAZ. Întocmirea foilor de parcurs pentru decontarea cheltuielilor cu combustibil.”

In drept, potrivit art.179 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, biroul solutionare contestatiei din cadrul D.F.P. „V” este competent sa solutioneze “*contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a titlurilor de creanta privind datoria vamala [...].*”

Ordinul ministrului finantelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului “Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala”, cod 14.13.27.18, la pct. 1 din Anexa 2 Instrucțiunile de completare a 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 în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini masurile stabilite.

Nu va cuprinde masuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului general consolidat al statului . ”

Întrucât măsurile stabilite în sarcina Cabinetului de avocat „BE” prin Dispoziția nr. „DM”/18.05.2006 nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale ale contestatoarei, fapt pentru care Dispozițiile nu au caracterul unui titlu de creanță, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, Direcția generală a finanțelor publice „V”, biroul soluționare contestații neavând competența de soluționare a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, potrivit art.179 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, care precizează: *“Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”*

Prin urmare, acest capăt de cerere urmează să se soluționeze de către A.F.P. „V”, Serviciul de control fiscal persoane fizice în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art. 21 din O.G. nr. 70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 59 alin. (1) și art. 64 alin. (1) din O.G. nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, cu modificările și completările ulterioare, art. 62(1) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, O.U.G. nr. 53/2002 pentru modificarea termenului de depunere a declarațiilor de venit pe anul 2001, art. 178, art.179 alin. (2), art. 183 alin. (1), art.186 alin. (1) și art.199 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se :

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de domnul „BE” împotriva Deciziei de impunere nr „DI/18.05.2007 emisa de Administrația Finanțelor Publice „V” – Serviciul control fiscal persoane fizice pentru obligațiile suplimentare de plată în suma de „S” lei reprezentând impozit pe venitul global pentru anul 2001 în suma „S1” lei, majorări în suma de „S2” lei și penalități de întârziere în suma de „S3” lei.

2. Constatarea necompetenței materiale de soluționare, a biroului soluționare contestații din cadrul D.G.F.P. „V”, pentru Dispoziția nr. „DI” din 18.05.2007 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, urmând ca AFP „V” – Serviciul Control Fiscal să se investească în soluționarea cererii de anulare a acesteia.

3. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată potrivit legii la Tribunalul „V” în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV,