



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Suceava
Biroul Soluționare Contestații



Str. x x
Tel : x
Fax : x

DECIZIA NR. ___78__
din ___11.07.2011___

privind soluționarea contestației formulată de
persoana fizică **P.F.A X**,
din mun., str. X nr. 1, sc.X, ap.X,
județul Suceava, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Suceava sub nr. X/18.05.2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice a municipiului prin adresa nr. X din 04.05.2011, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. X din 18.05.2011, asupra contestației formulate de **P.F.A X** cu domiciliul în mun., str. X nr. X, sc.X, ap.X4, jud. Suceava.

P.F.A X formulează contestație împotriva Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2011 nr. X din 28.03.2011, emisă de AFPM, cu privire la suma de **X lei**, reprezentând impozit pe venit.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 și 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. P.F.A X formulează contestație împotriva Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2011 nr. X/28.03.2011, emisă de AFPM, cu privire la suma de X lei, reprezentând impozit pe venit.

În contestația formulată, **P.F.A X** precizează că, în conformitate cu prevederile art. 49 alin. 1 din Codul fiscal, venitul net anual se determină pe baza normelor de venit de la locul desfășurării activității.

Contestatorul precizează că locul desfășurării activității, potrivit Certificatului de înregistrare PFA, a certificatelor constatatoare și a Rezoluției directorului ORC, este, str. X nr. X, sc.X, ap.X, Suceava.

Totodată susține că în Declarația 220 depusă, precizează opțiunea pentru norma de venit, drept conferit în Codul fiscal, și sediul profesional al PFA-ului, adresă care a fost de altfel trecută și în decizia de impunere .

Drept urmare, petentul precizează că norma de venit la care ar trebui să fie impozitat este cea pentru, care este de 8.040 lei/an pentru 2011 pentru activitatea care o desfășoară, conform Nomenclatorului normelor de venit pentru anul 2011.

Contestatorul precizează că, întrucât este și salariat cu normă întreagă, pe durată nedeterminată, beneficiază de reducerea normei de venit cu 30%.

În susținerea contestației, petentul precizează că norma de venit trecută în decizia de impunere este aferentă unei alte localități, respectiv,, unde nu deține nici un drept de folosință asupra unui imobil unde să-și desfășoare activitate.

II. Prin Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2011 nr. X/28.03.2011, emisă de AFPM, s-a stabilit în sarcina P.F.A. X o diferență de impozit pe venit de X lei.

Prin Decizia de impunere nr. X din 28.03.2011, s-a stabilit în sarcina **P.F.A. X** o diferență de impozit pe venit de X lei pentru anul 2011.

Această diferență provine în urma încadrării impozitării persoanei fizice la normele de venit aplicabile pentru și nu pentru

Întrucât persoana fizică anexează o adeverință emisă de **SC X SRL**, în care se precizează că persoana fizică **X** este angajat al acesteia cu contract de muncă pe perioadă nedeterminată, part-time, 4 ore pe zi, organele fiscale consideră că, practic, nu are posibilitatea de a desfășura activitatea în localitatea de domiciliu și, drept urmare, au impozitat contribuabilul luând în calcul norma de venit aplicabilă pentru zona, unde este angajat.

În consecință, organele fiscale au ținut cont de reducerea de 30% care se acordă persoanelor care au și calitatea de angajat și au stabilit că pentru anul 2011 acesta datorează plăți anticipate cu titlu de impozit în sumă de X lei. Prin Decizia de impunere nr. X din 28.03.2011, s-a ținut cont de suma de X lei stabilită la impunerea precedentă și s-a stabilit suplimentar o diferență în plus de X lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentului, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. Referitor la suma de X lei, reprezentând diferență de plăți anticipate cu titlu de impozit, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. X din

28.03.2011, cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P Suceava se poate pronunța cu privire la această sumă, în condițiile în care, AFPM a reîncadrat din oficiu contribuabilul la nivelul normelor de venit aplicabile pentru, iar din documentele existente rezultă că persoana fizică desfășoară activitatea în ... și nu are punct de lucru în

În fapt, prin Decizia de impunere nr. X din 28.03.2011, s-a stabilit în sarcina **P.F.A. X** o diferență de impozit pe venit de X lei pentru anul 2011.

Această diferență provine în urma încadrării impozitării persoanei fizice la normele de venit aplicabile pentru și nu pentru

Întrucât persoana fizică anexează o adeverință emisă de SC X SRL, în care se precizează că persoana fizică **X** este angajat al acesteia cu contract de muncă pe perioadă nedeterminată, part-time 4 ore/zi, organele fiscale consideră că, practic, nu are posibilitatea de a desfășura activitatea în localitatea de domiciliu și drept urmare, au impozitat contribuabilul luând în calcul norma de venit aplicabilă pentru zona, unde este angajat.

În consecință, organele fiscale au ținut cont de reducerea de 30% care se acordă persoanelor care au și calitatea de angajat și au stabilit că pentru anul 2011 acesta datorează plăți anticipate cu titlu de impozit în sumă de X lei. Prin Decizia de impunere nr. X/28.03.2011 s-a ținut cont de suma de X lei stabilită la impunerea precedentă și s-a stabilit suplimentar o diferență în plus de X lei.

În contestația formulată, **P.F.A. X** precizează că, prin decizia de impunere contestată, i s-a impus plata unui impozit la o normă de venit ce nu coincide cu norma de venit corespunzătoare legislației aferente și a documentelor de PFA existente la dosarul fiscal.

Petentul solicită corectarea deciziei de impunere contestate cu norma de venit potrivită, conform legislației în vigoare, întrucât norma de venit luată în calcul la stabilirea impozitului pe venit în sarcina sa este aferentă unei alte localități,, unde nu deține nici un drept de folosință asupra unui imobil unde să-și desfășoare activitatea CAEN-6201 pe P.F.A și pentru care ORC să-i fi emis autorizarea funcționării.

De asemenea, afirmă că locul desfășurării activității, potrivit Certificatului de înregistrare P.F.A., a Certificatelor constatatoare și a Rezoluției directorului ORC, este, str. X nr. X, sc.X, ap.X.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 41, art. 43, art. 46** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă analizei, unde se precizează că:

ART. 41

“Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit

Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:

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

ART. 43

“Cotele de impozitare

(1) Cota de impozit este de 16% și se aplică asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din fiecare categorie pentru determinarea impozitului pe veniturile din:

a) activități independente; [...]”.

ART. 46

“Definirea veniturilor din activități independente

(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”.

- Referitor la aplicarea prevederilor art. 46 din Codul fiscal, în normele de aplicare a acestuia, prevăzute de Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă verificării, la pct. 18 și pct. 19, se precizează că:

“Norme metodologice:

18. Se supun impozitului pe veniturile din activități independente persoanele fizice care realizează aceste venituri în mod individual sau asociate pe baza unui contract de asociere încheiat în vederea desfășurării de activități în scopul obținerii de venit, asociere care se realizează potrivit dispozițiilor legale și care nu dă naștere unei persoane juridice.

19. Exercitarea unei activități independente presupune desfășurarea acesteia în mod obișnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ. Printre criteriile care definesc preponderent existența unei activități independente sunt: libera alegere a desfășurării activității, a programului de lucru și a locului de desfășurare a activității; riscul pe care și-l asumă întreprinzătorul; activitatea se desfășoară pentru mai mulți clienți; activitatea se poate desfășura nu numai direct, ci și cu personalul angajat de întreprinzător în condițiile legii.

[...]”.

Din textele de lege citate mai sus se reține că, se cuprind în categoria veniturilor supuse impozitului pe venit și veniturile din activități independente, în categoria cărora se regăsesc și veniturile comerciale desfășurate de patent.

De asemenea, se precizează că sunt venituri comerciale veniturile din fapte de comerț ale contribuabililor, și cele din prestări de servicii.

Totodată, în normele de aplicare a Codului fiscal se stipulează faptul că exercitarea unei activități independente presupune desfășurarea acesteia în mod obișnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ, iar printre criteriile care o definesc se numără libera alegere a desfășurării activității, a programului de lucru și a locului de desfășurare a activității.

Se reține astfel că, persoanele care decid să desfășoare o activitate independentă au dreptul prin lege de a-și alege activitatea desfășurată, programul de lucru și locul de desfășurare a acesteia.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că **P.F.A. X** deține Certificatul de înregistrare seria B nr. X din 04.02.2011, emis de Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Suceava, din care rezultă că aceasta este înregistrată pentru desfășurarea de „activități de realizare a soft-ului la comandă (software orientat client) 6201”, încadrat de organul fiscal în categoria veniturilor comerciale.

Din același document rezultă că petentul are înregistrat ca sediu profesional locația situată în municipiul, str. X nr. X, bl. X, sc. X, et.X, ap. X, județul Suceava.

- Referitor la modul de stabilire a venitului net anual pe baza normelor de venit, la **art. 49** din Codul fiscal și la **pct. 42 și pct. 43** din HG 44/2004, se precizează că:

ART. 49

„Stabilirea venitului net anual pe baza normelor de venit

(1) În cazul contribuabililor care realizează venituri comerciale definite la art. 46 alin. (2), venitul net anual se determină pe baza normelor de venit de la locul desfășurării activității.

(2) Direcțiile generale ale finanțelor publice teritoriale au următoarele obligații:

- **stabilirea nomenclatorului, conform Clasificării activităților din economia națională - CAEN, aprobată prin Hotărârea Guvernului nr. 656/1997, cu modificările ulterioare, pentru care venitul net se determină pe bază de norme de venit;**

- **stabilirea nivelului normelor de venit;**

- **publicarea acestora, anual, în cursul trimestrului IV al anului anterior celui în care urmează a se aplica.**

[...]

(5) Dacă un contribuabil desfășoară două sau mai multe activități care generează venituri comerciale, venitul net din aceste activități se stabilește prin însumarea nivelului normelor de venit corespunzătoare fiecărei activități. [...]

“Norme metodologice:

42. În sensul art. 49 din Codul fiscal, pentru contribuabilii care realizează venituri comerciale și desfășoară activități cuprinse în nomenclatorul stabilit de direcțiile generale ale finanțelor publice teritoriale, venitul net se determină pe bază de norme anuale de venit. Pentru determinarea venitului net anual se aplică criteriile specifice de corecție asupra normei de venit. La stabilirea normelor anuale de venit de către direcțiile generale ale finanțelor publice teritoriale și a municipiului București vor fi consultate consiliile județene/Consiliul General al Municipiului București, după caz.

[...]

În situația în care un contribuabil desfășoară aceeași activitate în două sau mai multe locuri diferite pentru care venitul net se determină pe baza normelor anuale de venit, stabilirea venitului net anual se efectuează prin însumarea nivelului normelor de venit, corectate potrivit criteriilor specifice de la fiecare loc de desfășurare a activității.

În cazul în care un contribuabil desfășoară mai multe activități pentru care venitul net se determină pe baza normelor de venit, stabilirea venitului net anual se efectuează prin însumarea nivelului normelor de venit de la locul desfășurării fiecărei activități, corectate potrivit criteriilor specifice.

[...]

Diminuarea normelor de venit ca urmare a îndeplinirii criteriului de vârstă a contribuabilului se operează începând cu anul următor celui în care acesta a împlinit numărul de ani care îi permite reducerea normei. Corectarea normelor de venit pentru contribuabilii care au și calitatea de salariat sau își pierd această calitate se face începând cu luna următoare încheierii/desfacerii contractului individual de muncă”.

Din aceste prevederi legale rezultă că veniturile comerciale pe baza normelor de venit se determină luând în considerare normele de venit de la locul desfășurării activității.

De asemenea, direcțiile generale ale finanțelor publice teritoriale au obligația de a stabili care sunt normele de venit și nomenclatorul conform Clasificării activităților din economia națională - CAEN, aprobată prin Hotărârea Guvernului nr. 656/1997.

Analizând prevederile legale invocate se reține că, un contribuabil a cărui venit este impozitat pe baza de norme de venit, va datora impozitul pe venit calculat prin impozitarea normelor de venit din locul de desfășurare a activității, care sunt corectate cu coeficienții aferenți criteriilor specifice.

- Referitor la stabilirea plăților anticipate de impozit la **art. 82** din Codul fiscal se prevede că:

ART. 82

“Stabilirea plăților anticipate de impozit

(1) Contribuabilii care realizează venituri din activități independente, din cedarea folosinței bunurilor, cu excepția veniturilor din arendare, precum și venituri din activități agricole sunt obligați să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de impozit, exceptându-se cazul veniturilor pentru care plățile anticipate se stabilesc prin reținere la sursă.

(2) Plățile anticipate se stabilesc de organul fiscal competent pe fiecare sursă de venit, luându-se ca bază de calcul venitul anual estimat sau venitul net realizat în anul precedent, după caz, prin emiterea unei decizii care se comunică contribuabililor, potrivit legii.[...]”.

Conform acestor prevederi legale, plățile anticipate se stabilesc de către organul fiscal competent pe fiecare sursă de venit și luându-se ca bază de calcul venitul anual estimat sau venitul net realizat în anul precedent.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că AFPM a emis la data de 28.03.2011 Decizia de impunere nr. X prin care a stabilit în sarcina persoanei fizice X o diferență de plată în sumă de X lei.

Această diferență de plată a rezultat în urma impozitării normei de venit aplicabilă zonei, în sumă de X lei, corectată cu coeficientul de corecție de 30% aferent, rezultând un impozit în sumă de X lei. Din suma de X lei s-a scăzut suma de X lei stabilită la impunerea precedentă, rămânând de plată suma de X lei.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că **P.F.A. X** deține Certificatul de înregistrare seria B nr. X din 04.02.2011, emis de Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Suceava, din care rezultă că aceasta este înregistrată pentru desfășurarea de „activități de realizare a soft-ului la comandă (software orientat client) 6201”, încadrat de organul fiscal în categoria veniturilor comerciale.

Din același document rezultă că petentul are înregistrat ca sediu profesional locația situată în municipiul, str. X nr. X, bl. X, sc.B, et.X, ap.X, județul Suceava. Totodată adresa din buletin este situată în aceeași locație din

De asemenea, potrivit Certificatului de înregistrare PFA, a Certificatelor constatatoare și a Rezoluției directorului ORC, locul desfășurării activității este, str. X nr. 1, bl. X, sc.B, et.X, ap.X, județul Suceava.

Rezultă că, potrivit documentelor existente la dosarul contestației, **P.F.A. X** este înregistrat în evidența organului fiscal ca desfășurând activitate doar în locația din, nu și în alte puncte de lucru.

- Referitor la termenul “puncte de lucru”, în OUG nr. 44 din 16 aprilie 2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, la **art. 2 lit. k** stipulează că:

ART. 2

„În sensul prezentei ordonanțe de urgență, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

k) puncte de lucru - locațiile în care își desfășoară activitatea persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale sau familiale, în cazul în care aceasta nu se desfășoară exclusiv la sediul profesional, cu excepția cazului în care se desfășoară comerț ambulant, astfel cum este reglementat de Ordonanța Guvernului nr. 99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață, republicată.

[...]”.

Din aceste prevederi legale rezultă că punctele de lucru sunt locațiile în care își desfășoară activitatea persoanele fizice autorizate, dar numai în situația în care activitatea nu se desfășoară exclusiv la sediul profesional.

Din documentele existente la dosar nu rezultă că P.F.A ar avea și altă locație de desfășurarea a activității decât cea de la sediul profesional, respectiv din

Organul fiscal a calculat impozitul pe venit având la bază norma de venit aferentă zonei, motivând că *„Administrația Finanțelor Publice a considerat că locul desfășurării activității este, având în vedere faptul că respectivul contribuabil face dovada că lucrează la o societate comercială din și practic nu are posibilitatea de a desfășura activitatea în localitatea de domiciliu”*, așa după cum rezultă din Referatul nr. X/04.04.2011 cu propuneri de soluționare a contestației depuse de petent.

Se reține astfel că AFPM a stabilit o diferență de impozit pe venit rezultată ca urmare a reîncadrării **P.F.A. X** la norma de venit aferentă zonei pentru simplul motiv că lucrează la o societate comercială din și practic nu are posibilitatea de a desfășura activitatea în localitatea de domiciliu, deci pe baza unei presupuneri că ar desfășura activitatea în altă locație decât cea pentru care a fost autorizat și fără a avea dovezi concrete care să demonstreze acest fapt.

Din adeverința emisă de SC X SRL reiese faptul că persoana fizică X este angajat al acesteia cu contract de muncă, pe perioadă nedeterminată, part-time, 4 pre pe zi.

Întrucât organele fiscale din cadrul Administrației Finanțelor Publice a Municipiului prin emiterea Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2011 nr. X din 28.03.2011, au procedat la aplicarea normei de venit aferentă zonei, unde contribuabilul este salariat, **se va desființa** Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2011 nr. X din 28.03.2011, privind **impozitul în sumă de X lei**, urmând ca organele fiscale să recalculeze impozitul în funcție de cele reținute în prezenta decizie, prin altă echipă, în termen de 30 de zile de la comunicare, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în această decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

În drept, se face aplicarea prevederilor **art. 186 alin. (3)** „Soluții asupra contestației” din **O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, potrivit căroră:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

La reverificarea creanței fiscale contestate, pentru care s-a dispus desființarea actelor atacate, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat” și prevederile pct. 11.6 și 11.7 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 2137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 41, art. 43, art. 46, art. 49, art. 82 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă analizei, pct. 18 și pct. 19, pct. 42 și pct. 43 din normele de aplicare a acestuia, prevăzute de Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă verificării, referitor la aplicarea

prevederilor art. 46, art. 49 din Codul fiscal, art. 2 lit. k din OUG nr. 44 din 16 aprilie 2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, coroborate cu prevederile art. 186 din OG 92/2003 din Codul de procedură fiscală, pct. 102.5 din Hotărârea nr. 1050/2004 privind Normele metodologice de aplicarea a OG 92/2003 precum și pct. 11.6 și 11.7 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 2137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu art. 216 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

D E C I D E:

Desființarea Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2011 nr. X din 28.03.2011, privind suma totală de **X lei**, reprezentând impozit pe venit.

Punerea în executare a prezentei decizii, pentru suma pentru care s-a dispus desființarea, va fi efectuată în termen de 30 de zile de la data comunicării prezentei, de către o altă echipă decât cea care a emis decizia de impunere contestată și desființată prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.

DIRECTOR EXECUTIV

X