

**DECIZIA nr. 199 / 04.06. 2008**  
privind solutionarea contestatiei formulata de **domnul X**  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de catre Administratia Finantelor Publice sector 5 - Serviciul de Inspectie Fiscala Persoane Fizice cu adresa nr. , inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. , cu privire la contestatia formulata de domnul X, cu domiciliul in Bucuresti, str. Bd. sector 5.

Obiectul contestatiei inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. , il constituie Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere pe anul 2002 nr. , comunicata contribuabilului sub semnatura la data de **07.04.2008**, prin care s-a stabilit o diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala pentru anul 2002 fata de impunerea precedenta, in suma de **Y lei**, precum si majorari de intarziere in suma de **Z1 lei** si penalitati de intarziere in suma de **Z2 lei**.

Decizia de impunere contestata a fost emisa in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. , emis urmare verificarii efectuate la Biroul Notarilor Publici Asociati " si X ".

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, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul X.

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

**I.** Prin contestatia formulata domnul X solicita admiterea contestatiei si anularea totala a Deciziei de impunere nr. , in ceea ce priveste diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in suma de Y lei si obligatiile fiscale accesorii, respectiv majorari de intarziere si in suma de Z1 si penalitati de intarziere in suma de Z2 lei.

Contestatorul precizeaza ca, in mod eronat organul fiscal a constatat ca suma de lei ROL ( RON) reprezinta o instrainare a bunurilor din patrimoniul afacerii, donatar fiind o persoana straina de asociere si nu unul dintre asociati, asa cum este specificat in RIF nr. , iar donatia reprezinta un act cu titlu gratuit neproducător de venituri.

De asemenea, contestatorul considera ca si adresa nr.400/15.0.32007 emisa de MFP constata eronat aceeași problema, facand referire la art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003

privind Codul fiscal si la art.15 si art.23 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care la data efectuarii donatiei nu erau in vigoare.

**II.** Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere pe anul 2002 nr. , emisa in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. , urmare verificarii efectuate la Biroul Notarilor Publici Asociati " si X s-a stabilit o diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala pentru anul 2002 fata de impunerea precedenta, in suma de **Y lei**, precum si majorari de intarziere in suma de **Z1 lei** si penalitati de intarziere in suma de **Z2 lei**.

**III.** Fata de constatările organului fiscal, sustinerile contestatorului, reglementările legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Domnul X exercita profesia de notar public in baza Ordinului Ministerului Justitiei nr. C/09.07.1996, in cadrul **Biroului Notarilor Publici Asociati " si X"**.

Conform contractului de societate civila incheiat in data de 10.03.2000 si a Certificatului nr. s-a asociat si doamna notar public , constituindu-se un nou birou notarial: **Biroul Notarilor Publici " , X si Asociatii"**, cu sediul in Bucuresti, , sector 5. Distribuirea beneficiului net al asocierii s-a realizat astfel:

- : 5,0 % din beneficiul net;
- : 47,5% din beneficiul net;
- X: 47,5% din beneficiul net.

Din analiza motivatiilor contribuabilului si a documentelor existente la dosarul cauzei, cu privire la reintregirea venitului brut cu suma de lei, contestata de contribuabil, rezulta urmatoarele:

*Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au procedat corect la reintregirea veniturilor realizate prin includerea in venitul brut din activitati independente a valorii bunurilor imobile instrainate din patrimoniul afacerii, in conditiile in care acestea au fost instrainate printr-un act de donatie catre terte persoane, iar in venitul brut nu s-a inclus nicio valoare.*

**In fapt**, prin contestatia formulata domnul X arata ca organul fiscal a constatat in mod eronat ca suma de lei reprezinta o instrainare a bunurilor din patrimoniul afacerii, in conditiile in care donatar este o persoana straina de asociere si nu unul dintre asociati, iar transmiterea s-a realizat prin donatie, care este un act cu titlu gratuit, neproducător de venituri.

Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. , organele de inspectie fiscala au stabilit in obligatii fiscale suplimentare in suma totala de lei, reprezentand diferente de impozit pe venitul net

anual stabilita suplimentar in plus pentru anul 2002, in suma de Y lei, majorari de intarziere in suma de Z1 lei si penalitati de intarziere in suma de Z2 lei. Majorarile de intarziere au fost calculate pana la data de 25.03.2008, iar penalitatile de intarziere pana la data de 31.12.2005.

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca:

- debitul suplimentar in suma de Y lei a avut la baza, pe de-o parte, neadmiterea la deducere a unor cheltuieli, iar pe de alta parte, reintregirea venitului brut cu suma de lei, reprezentand: onorariu incasat la data de 16.04.2002, ca fiind necontabilizat si nedeclarat in suma de lei si lei - instrainarea bunurilor din patrimoniul afacerii.

- Biroul notarial a constituit in anul 1999 cheltuiala deductibila, suma de lei ( lei vechi) la achizitia apartamentului si a garajelor in cauza.

Desi domnul X contesta integral diferenta de impozit pe venit stabilita suplimentar in suma de Y lei si obligatiile fiscale accesorii aferente in suma de Z lei, prin contestatia formulata aduce argumente numai in ceea ce priveste reintregirea venitului brut cu suma de lei (RON).

**In drept**, incidente spetei ii sunt aplicabile urmatoarele dispozitii in materie de impozit pe venit:

Art.16 din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit:

"Art. 16. - (1) Venitul net din activitati independente se determina în sistem real, pe baza datelor din contabilitatea în partida simpla.

(2) Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta între venitul brut si cheltuielile aferente deductibile.

(3) **Venitul brut cuprinde sumele încasate si echivalentul în lei al veniturilor în natura, inclusiv contravaloarea bunurilor din patrimoniul afacerii, ramase dupa încetarea definitiva a activitatii. (...)**"

Normele metodologice pentru aplicarea Ordonantei Guvernului nr. 73/1999 privind impozitul pe venit aprobate prin H.G. nr.1066/1999, aplicabile pana la data de 31.12.2002:

"Norme metodologice

*1. În venitul brut se includ toate veniturile în bani si în natura, cum sunt: venituri din vânzarea de produse si de marfuri, venituri din prestarea de servicii si executarea de lucrari, venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii si orice alte venituri obtinute din exercitarea activitatii, precum si veniturile din dobânzile primite de la banci pentru disponibilitatile banesti aferente afacerii, din alte activitati adiacente si altele asemenea."*

Norme metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit aprobate prin H.G. nr.54/2003, aplicabile incepand cu data de 01.01.2003:

*"1. În venitul brut se includ toate veniturile în bani si în natura, cum sunt: venituri din vânzarea de produse si de marfuri, venituri din prestarea de servicii si executarea de lucrari, venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii si orice alte venituri obtinute din exercitarea activitatii, precum si veniturile din dobânzile primite de la*

banca pentru disponibilitatile banesti aferente afacerii, din alte activitati adiacente si altele asemenea".

**Potrivit prevederilor legale sus mentionate se retine faptul ca in venitul brut al afacerii se include si contravaloarea bunurilor din patrimoniul afacerii instrainate, indiferent de forma sub care au fost instrainate, cu atat mai mult cu cat anterior aceste bunuri au fost incluse in cheltuielile biroului notarial si au afectat venitul net impozabil.**

De asemenea, normele metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil in conformitate cu prevederile Ordonantei Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobata cu modificari prin Legea nr. 493/2002, cu modificarile ulterioare, aprobate prin OMFP nr.58/2003, stabilesc cu privire la calculul venitului net si al inregistrarii in evidenta contabila:

"47. Venitul brut cuprinde sumele incasate si echivalentul in lei al veniturilor in natura, inclusiv contravaloarea bunurilor din patrimoniul afacerii, ramase dupa incetarea definitiva a activitatii.

**Nu constituie venit brut si nu se inregistreaza in Registrul-jurnal de incasari si plati sumele incasate, cum sunt:**

- aporturile in numerar sau echivalentul in lei al aporturilor in natura facute la inceperea unei activitati ori in cursul desfasurarii acesteia;
  - sumele primite sub forma de credite bancare sau de imprumuturi de la persoane fizice ori persoane juridice;
  - sumele primite ca despagubiri;
  - sumele sau bunurile primite sub forma de sponsorizari, mecenat sau donatii.
- (...)."

Astfel se constata faptul ca, legiuitorul a prevazut in mod expres categoriile de venit care nu sunt incluse in venitul brut.

Potrivit art.801 Cod civil: "*Donatiunea este un act de liberalitate prin care donatoarele da irevocabil un lucru donatarului care-l primeste*". Ca urmare, rezulta ca donatia reprezinta o liberalitate intrucat are ca efect principal **micsorarea patrimoniului donatarului cu un bun**. Totodata, donatia este un contract translativ de proprietate, intrucat in urma acordului de vointa al partilor, o data cu incheierea contractului opereaza si *transferul de proprietate de la donator la donatar*.

Prin contractul de donatie autentificat sub nr. , incheiat intre Biroul Notarilor Publici Asociati " si X, in calitate de donator si doamna , in calitate de donatar, se precizeaza urmatoarele:

***"Transmiterea proprietatii si a posesiei apartamentului si a garajelor aferente acestuia catre donatara se realizeaza astazi, data autentificarii prezentului contract, fara indeplinirea vreunei alte formalitati."***

Fata de cele mai sus prezentate, se constata faptul ca **in cazul contractului de donatie in cauza s-a realizat transferul dreptului de proprietate asupra bunului imobil catre donatara, respectiv catre doamna .**

In speta sunt incidente si dispozitiile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal: "***La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia în considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.***"

In acelasi sens s-a pronuntat si Directia Generala Legislatie Impozite Directe din cadrul Ministerului Finantelor Publice prin adresa nr.260490/12.03.2007 inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector 5 sub nr.400/15.03.2007, prin care se precizeaza urmatoarele:

*"Referitor la adresa dumneavoastra nr.10627/2007, prin care ne solicitati punctul de vedere in legatura cu includerea in venitul brut din activitati independente a valorii bunurilor imobile instrainate din patrimoniul afacerii prin acte de donatie catre terte persoane, va comunicam faptul ca, potrivit prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aceasta optiune poate fi recalificata. Totodata in sustinerea recalificarii operatiunii la care faceti referire in adresa, invocam si prevederile art.15 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.*

***In consecinta, valoarea bunurilor respective constituie venit din activitati independente."***

Mentiunea contestatorului cu privire la impozitarea contravalorii donatiei pe motiv ca art.11 alin.(1) din Codul fiscal nu era in vigoare la data efectuarii donatiei nu este intemeiata, intrucat inspectia fiscala a fost efectuata ulterior aparitiei Codului fiscal, iar aceste dispozitii constituie o regula de procedura speciala pentru aplicarea legislatiei fiscale ce da dreptul organului de inspectie fiscala sa procedeze la reincadrarea unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al unei tranzactii.

*In acest sens se retine faptul ca, nu poate fi justificat continutul economic al operatiunii de instrainare a bunului imobil din patrimoniul biroului notarial prin donatie, in contextul in care, pe de-o parte acest transfer nu s-a efectuat in scopul realizarii obiectului de activitate, respectiv activitate notariala, iar pe de alta parte aceasta operatiune a avut ca efect micsorarea patrimoniului donatarului (biroului notarial) cu bunul respectiv.*

Avand in vedere cele prezentate mai sus, reintregirea venitului brut pentru anul 2002 cu suma de        lei, reprezentand valoarea bunurilor instrainate din patrimoniul afacerii si inregistrate anterior in cheltuielile afacerii, a fost dispusa de catre organele de inspectie fiscala cu respectarea prevederilor legale, contestatia pentru acest capat de cerere fiind neintemeiata.

In ceea ce priveste modul de calcul al majorarilor si penalitatilor de intarziere aferente diferentelor de impozit pe venit stabilit suplimentar pentru anul 2002 datorate de domnul X, dispozitiile art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, stipuleaza:

“(1) Majorarile de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, **majorarile de întârziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.**”

Totodata, conform dispozitiilor art. 67 alin. (1) din OG nr. 7/2001 privind impozitul pe venit:

”Diferentele de impozit ramase de achitat conform deciziei de impunere anuala, se platesc **în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicarii deciziei de impunere**, perioada pentru care nu se calculeaza si nu se datoreaza majorari de întârziere.”

Potrivit prevederilor art. 84 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

Referitor la comunicarea deciziei de impunere anuala initiale pentru anul 2002, organul de inspectie fiscala a avut in vedere informatiile transmise de Serviciul de gestiune declaratii persoane fizice din cadrul AFP Sector 5, potrivit adresei nr. .

Avand in vedere reglementarile legale sus-mentionate, precum si faptul ca prin contestatia formulata contribuabilul nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte ca organul fiscal a calculat eronat accesoriile aferente diferentei de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus pentru anul 2002 in baza Raportului de inspectie fiscala nr. si in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principale*, rezulta ca obligatiile de plata accesorii in suma de Z lei sunt legal calculate si datorate de domnul X.

Prin urmare, **contestatia formulata** impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. , prin care AFP Sector 5 a stabilit obligatii de plata in suma totala de lei, reprezentand diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus pentru anul 2002, in suma de Y lei si accesorii aferente in suma de Z lei, **urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.**

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul prevederilor art.16, art. 67 alin. (1) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, normele metodologice aprobate prin H.G. nr.1066/1999, normele metodologice aprobate prin H.G. nr.54/2003, pct.47 din normele metodologice aprobate prin OMFP nr.58/2003, art.801 din Codul civil, art. 11 alin.(1), art. 84 alin. (6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, adresa MFP nr.260490/12.03.2007, art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

## **DECIDE**

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de domnul X impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. , prin care AFP Sector 5 a stabilit obligatii de plata in suma totala de lei, reprezentand diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus pentru anul 2002, in suma de Y lei si accesorii aferente in suma de Z lei.

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.