



## SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII

**DECIZIA nr. 81** din **.2009** privind solutionarea  
contestatiei formulata de domnul avocat 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 cu adresa nr. ..., inregistrata sub nr. ..., de catre Administratia Finantelor Publice sector... cu privire la contestatia formulata de domnul avocat X cu domiciliul in Bucuresti, str. ....

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. ..., completata cu adresa nr.... si cu adresa inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr...., il constituie impozitul pe venit stabilit suplimentar pentru anul 2004 in suma de **... lei** si majorarile de intarziere in suma de **... lei**, calculate **pentru anul 2004** prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala inregistrata sub nr. ..., emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ..., comunicata in data de **07.11.2008**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art.206, 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 avocat X.

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

**I.** Prin contestatia formulata domnul X solicita recalcularea diferentei de venit anual pentru anul 2004, pentru urmatoarele motive:

- suma de ... lei reprezinta venitul net calculat si declarat din asociere, in anul 2004, in cadrul S.C.A. "Y";
- procentul corect de ditribuire in cadrul asocierii este diferit de cel calculat si declarat eronat in declaratia anuala de venit pentru asociatiile fara personalitate juridica;
- diferenta de impozit in suma de ... lei declarata de contribuabil ca venit net din profesii libere, a fost denominata eronat, rezultand in loc de ... ron, suma de ... lei, fapt care a condus la o

“diferenta” nereală între venitul net impozabil declarat și venitul net impozabil calculat de inspectia fiscală.

**II.** Organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice sector ... au efectuat inspectia fiscală generală la S.C.P.A. “Y”, pentru perioada 01.01.2004-31.12.2006.

Constatările inspectiei au fost consemnate în raportul de inspectie fiscală nr. ..., iar în baza acestora a fost emisă Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscală înregistrată sub nr. ..., prin care s-au stabilit în sarcina domnului avocat X următoarele:

**Pentru anul 2004:**

- ... lei - diferența de impozit pe venitul net anual stabilită suplimentar în plus;
- ... lei - accesorii aferente;

**Pentru anul 2005:**

- ... lei - diferența de impozit pe venitul net anual stabilită suplimentar în plus;
- ... lei - accesorii aferente.

**III.** Luând în considerare motivele invocate de contestare, documentele existente la dosarul contestației, precum și actele normative în vigoare, se rețin următoarele :

Potrivit Deciziilor Baroului București:

- nr. ... - SCPA Y și Asociații funcționează începând cu data de 01.07.2003, având următorii asociați: X (50%) și ... (50%). Conform actului adițional la contractul de asociere din data de 12.03.2004 obligațiile fiscale și venitul net pentru anul 2004, se distribuie astfel: X (88,32%) și ... (11,68%);

- nr. ... - se aprobă schimbarea denumirii societății din data de 01.02.2005 în SCPA “Y” având asociați: X, ... și... Conform actului adițional la contractul de asociere din data de ...2006 obligațiile fiscale și venitul net pentru anul 2005, se distribuie astfel: X (73,24%), ... (12,67%) și ... (14,09%);

- nr. ... - se aprobă schimbarea sediului profesional din București, str..., în str... București începând cu data de 01.02.2005;

- nr. ... - se aprobă schimbarea sediului profesional din București, str..., București începând cu data de 13.03.2006;

- nr. ... - se aprobă ieșirea din SCPA “Y” a domnului .... Asociați: X și ....

În ceea ce privește impozitul pe venitul din activități independente perioada supusă inspectiei fiscale este 01.01.2004 -31.12.2006.

***Cauza supusă soluționării este dacă AFP Sector ... a determinat corect în sarcina contribuabilului X diferențele de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar în plus pentru anul 2004 și accesoriile aferente, calculate prin Decizia de impunere privind impozitul stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscală nr.... emisă în baza raportului de inspectie fiscală nr. ..., în condițiile în care această decizie de impunere trebuie emisă ținând cont de datele cuprinse în decizia de impunere anuală inițială, comunicată contribuabilului.***

**In fapt**, organele fiscale din cadrul Administrației Finanțelor Publice sector ... au efectuat inspectia fiscală generală la S.C.P.A. “Y”, prin raportul de inspectie fiscală nr. ..., cu privire la situația impozitului pe venit pe anul 2004 constatând următoarele:

**-rol-**

ANUL 2004 S.C.P.A.	DECLARATIE SPECIALA			DECIZIE DE IMPUNERE ANUALA			
	VENIT BRUT	CHELTUIELI	VENIT NET	SALARII	DEDUCERI	VENIT NET IMPOZABIL	IMPOZIT PE VENIT
	1	2	3=1-2	4	5	6=3+4-5	7
CONTRIBUABIL							
INSPECTIE FISCALA							
DIFERENTE							

**-rol-**

X Procent asociatie 88,32%	DECLARATIE SPECIALA			DECIZIE DE IMPUNERE ANUALA			
	VENIT BRUT	CHELTUIELI	VENIT NET	SALARII	DEDUCERI	VENIT NET IMPOZABIL	IMPOZIT PE VENIT
	1	2	3=1-2	4	5	6=3+4-5	7
CONTRIBUABIL							
INSPECTIE FISCALA							
DIFERENTE							

In baza acestor constatari, Administratia Finantelor Publice sector ... a emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala inregistrata sub nr. ..., prin care s-au stabilit in sarcina domnului avocat X, **pentru anul 2004** diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in suma de... lei, precum si majorari de intarziere aferente in suma de ... lei, calculate pe perioada 05.09.2008-31.10.2008.

**De mentionat este faptul ca domnul X nu contesta niciuna din constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la diminuarea cheltuielilor deductibile ce au condus la diferentele de venit net anual stabilit suplimentar prin Raportul de inspectie fiscala nr. ....**

**In drept**, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile pct. 4 din OMFP nr. 1046/2007 pentru modificarea unor ordine ale ministrului economiei si finantelor, care stipuleaza:

"Informatiile din continutul formularului "Decizie de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente în mod individual si/sau într-o forma de asociere" se vor completa dupa cum urmeaza:

4. "Date privind creanta fiscala":

Rezultatele inspectiei fiscale vor fi întotdeauna prezentate separat pentru fiecare an fiscal, care va fi înscris în cartusul "anul verificat".

Punctul 4.1. Rezultatele inspectiei fiscale privind impozitul pe venit vor fi înscrise în câte un tabel, astfel:

**Rândul 1 col. 1: va cuprinde venitul net anual impozabil evidentiat în decizia de impunere anuala comunicata contribuabilului;**

Rândul 1 col. 2: va cuprinde diferenta de venit net anual impozabil stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala;

Rândul 1 col. 3: va cuprinde venitul net anual impozabil recalculat de organele de inspectie prin cumularea venitului net anual impozabil din col. 1 cu diferenta de venit net anual stabilit suplimentar, înscrisa în col. 2;

**Rândul 1 col. 4: va cuprinde impozitul pe venitul net anual impozabil evidentiat în decizia de impunere anuala comunicata contribuabilului;**

Rândul 1 col. 5: va cuprinde impozitul pe venitul net anual impozabil recalculat de organele de inspectie fiscala prin aplicarea cotei de impunere prevazute de lege pentru anul fiscal verificat asupra valorii înscrise în col. 3;

Rândul 1 col. 6: va cuprinde diferenta de impozit pe venitul net anual calculata de organele de inspectie fiscala. În cazul în care diferenta dintre impozitul calculat de organele de inspectie fiscala si cel înscris în decizia de impunere anuala este pozitiva, aceasta va fi înscrisa în aceasta coloana, fiind datorata de catre contribuabil. (...)"

Instructiunile de completare a formularului 204 "**Declaratie anuala de venit pentru asociatiile fara personalitate juridica, constituite între persoane fizice**", cod 14.13.01.13/2i, aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 36/2005 pentru aprobarea modelului si continutului unor formulare prevazute la titlul III din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

“E. DISTRIBUTIA VENITULUI NET/PIERDERII REALIZAT(E) PE ASOCIATI -  
TABEL

**col. 6 Venit net distribuit**, supus impozitului pe venit conform altor clauze contractuale - **se înscrie venitul net distribuit fiecarui asociat, reprezentând suma prevazuta prin contract**. Se completeaza în situatia în care venitul net distribuit nu se calculeaza pe baza cotei procentuale de distribuire.”

Instructiunile de completare a formularului 202 "**Declaratie speciala privind veniturile din activitati independente**", cod 14.13.01.13/4, aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 36/2005, precizeaza:

“II. ACTIVITATE DESFASURATA ÎNTR-O FORMA DE ASOCIERE

C3. **În cazul asocierilor dintre persoane fizice**, care nu dau nastere unei persoane juridice, **se vor completa doar rd. 3 si rd. 4 din declaratie**, dupa cum urmeaza:

3. **Venit net - se preia suma înscrisa în col. 5 sau col. 6, dupa caz, rândul corespunzator contribuabilului, din tabelul prevazut la cap. E din Declaratia anuala de venit pentru asociatiile fara personalitate juridica, constituite între persoane fizice, reprezentând venitul net din asociere, realizat în anul fiscal de raportare, supus impozitului pe venit si distribuit asociatului, conform contractului”**.

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, rezulta ca organele de inspectie fiscala au obligatia de a emite "Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente în mod individual si/sau într-o forma de asociere", la finalizarea unei inspectii fiscale generale sau partiale, ca urmare a constatarii de diferente de impozit pe venit stabilit suplimentar si/sau accesorii aferente acestora, înscrise în "Raportul de inspectie fiscala".

De asemenea, la stabilirea suplimentara a diferentelor de impozit pe venitul net anual au obligatia de a tine cont de datele cuprinse in decizia de impunere anuala initiala pentru anul fiscal de raportare, comunicata contribuabililor.

*Potrivit prevederilor legale in materia impozitului pe venit, organul fiscal emite decizii de impunere prin care calculeaza impozitul pe venitul anual global datorat, pe baza declaratiilor fiscale, pe care contribuabilii au obligatia sa le depuna la organul fiscal competent si care vor cuprinde si distributia venitulului net/pierderii pe asociati proportional cu cota procentuala de participare corespunzatoare contributiei, conform contractului de asociere. De*

*asemenea, asociatul desemnat are obligatia sa determine venitul net/pierderea obtinut/obtinuta în cadrul asociatiei, precum si distribuirea venitului net/pierderii pe asociati.*

*Ulterior, organele de inspectie fiscala efectueaza in interiorul termenului de prescriptie verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale ale contribuabililor si stabilesc eventualele diferente fata de creanta fiscala declarata de acestia.*

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

♦ Prin **Declaratia de venit global pe anul 2004** inregistrata la organul fiscal sub nr...., domnul X a declarat urmatoarele:

- **venit net din activitati independente** - profesii libere = ... lei (... rol);
- venit net din salarii = ... lei (... rol).

Prin Declaratia de venit global pe anul 2004 inregistrata la organul fiscal sub nr...., domnul X a declarat un venit net din activitati independente in suma de ... lei (**ron**), suma calculata prin insumarea venitului net din activitati independente, **realizat din toate sursele**, preluat de la cap. C rd. 3 "Venit net" din Declaratia speciala privind veniturile din activitati independente.

♦ Prin **Declaratia speciala privind veniturile din activitati independente pe anul 2004** inregistrata la organul fiscal sub nr....., domnul X a declarat urmatoarele:

- venit brut = ... lei (... rol);
- cheltuieli deductibile = ... lei (... rol);
- **venit net = ... lei (... rol), din care:**
- **venit net** aferent activitatilor cu regim de retinere la sursa (**aferent asocierii**) = ... lei (... rol).

La cap. C rd. 3 "Venitul net" din Declaratia speciala privind veniturile din activitati independente nr... se preia suma inscrisa in col.5 sau 6, dupa caz, randul corespunzator contribuabilului, din tabelul prevazut la cap. E din Declaratia anuala de venit pentru asociatiile fara personalitate juridica nr...., reprezentand venitul net din asociere, realizat în anul fiscal de raportare, supus impozitului pe venit si distribuit asociatului, conform contractului.

♦ Prin **Declaratia anuala de venit pentru asociatiile fara personalitate juridica pe anul 2004** inregistrata la organul fiscal sub nr...., domnul X a declarat urmatoarele:

- venit brut = ... lei (... rol);
- cheltuieli deductibile = ... lei (... rol);
- **venit net = ... lei (... rol).**
- distributia venitului net realizat pe asociati, conform altor clauze contractuale:
  1. X: ... lei (... rol);
  2. Y: ... lei (... rol).

♦ **Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate de persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anul 2004 nr. ....**, comunicata la data de **04.09.2008**, a fost emisa in baza Declaratiei de venit global pe anul 2004 inregistrata la organul fiscal sub nr...., cu sume denuminate astfel:

- venit net din profesii libere = ... lei;
- venit net din salarii = ... lei;
- venit net anual global = ... lei;
- deduceri personale = ... lei;

- **venit anual global impozabil = ...;**
- **impozit pe venitul anual global datorat = ... lei.**

Din analiza Deciziei de impunere privind impozitul stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr.... pentru anul 2004, emisa in urma inspectiei fiscale, se constata ca organul de inspectie fiscala a stabilit eronat **venitul net anual impozabil recalculat** de organele de inspectie fiscala in suma de ... lei, precum si **diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar** in suma de ... lei, intrucat:

- exista neconcordanțe între sumele înscrise atât la venitul net anual impozabil evidențiat în decizia de impunere anuală (... lei) cât și la impozitul pe venitul net anual impozabil stabilit prin decizia de impunere anuală pe anul 2004 (... lei) și sumele stabilite prin Decizia de impunere anuală pe anul 2004 nr...., respectiv: venitul anual global impozabil (... lei) și impozit pe venitul anual global datorat (... lei);

- **atât diferența de venit net anual stabilita suplimentar** de organele de inspectie fiscala în suma de ... lei, cât și **venitul net anual impozabil recalculat de organele de inspectie fiscala** în suma de ... lei, sunt eronat stabilite, intrucat organele de inspectie fiscala au preluat eronat venitul net din asociatie declarat de contribuabil situatie care a condus la diferente nereale fata de creanta fiscala declarata de contribuabil;

- prin raportul de inspectie fiscala nu se face nicio referire cu privire la distributia venitului net realizat pe asociatie în conditiile în care venitul net înscris la pct. C din declaratia anuală de venit pentru asociatiile fara personalitate juridica pe anul 2004 nr.... este de ... lei, iar la pct.E se distribuie suma de ... lei.

Fata de cele mai sus prezentate, se constata ca organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de datele cuprinse în decizia de impunere anuale initiala pe anul 2004 nr. ... și nici nu au analizat distributia venitului net înscris în Declaratia anuală de venit pentru asociatiile fara personalitate juridica pe anul 2004 înregistrata la organul fiscal sub nr...., astfel ca diferentele de impozit pe venitul net anual stabilite suplimentar în plus prin decizia de impunere contestata nu sunt corect calculate.

În ceea ce privește accesoriile aferente diferenței de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala în plus pentru anul 2004 în suma de ... lei, potrivit dispozitiilor art. 119 și art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completarile ulterioare:

“**Art. 119** - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere.”

“**Art. 120** - (1) Majorarile de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, **începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta și 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 sa stabilit diferenta și pâna la data stingerii acesteia inclusiv.(...).**

(6) Pentru obligatiile fiscale neachitate la termenul de plata, reprezentând **impozitul pe venitul global**, se datoreaza majorari de întârziere dupa cum urmeaza:



a) pentru anul fiscal de impunere majorarile de întârziere pentru platile anticipate stabilite de organul fiscal prin decizii de plati anticipate se calculeaza pâna la data platii debitului sau, dupa caz, pâna la data de 31 decembrie;

b) majorarile de întârziere pentru sumele neachitate în anul de impunere, potrivit lit. a), se calculeaza începând cu data de 1 ianuarie a anului urmator pâna la data stingerii acestora, inclusiv;

c) în cazul în care impozitul pe venit stabilit prin decizia de impunere anuala este mai mic decât cel stabilit prin deciziile de plati anticipate, majorarile de întârziere se recalculeaza, începând cu data de 1 ianuarie a anului urmator celui de impunere, la soldul neachitat în raport cu impozitul anual stabilit prin decizia de impunere anuala, urmând a se face regularizarea majorarilor de întârziere în mod corespunzator."

Fata de prevederile legale de mai sus, rezulta ca majorarile de intarziere se datoreaza pentru neachitarea **la termenul de scadenta** de catre debitor a obligatiilor de plata.

Totodata, conform dispozitiilor art. 90 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in cursul anului 2004:

"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."

Avand in vedere reglementarile legale sus-mentionate, precum si faptul ca anterior s-a constatat ca diferentele de impozit pe venitul net anual stabilite suplimentar în plus pentru anul 2004 prin decizia de impunere contestata, nu sunt corect determinate si in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principale*, rezulta ca nici obligatiile de plata accesorii în suma de ... lei nu sunt corect calculate.

Prin urmare, **urmeaza** a se aplica dispozitiile art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, respectiv **desfiintarea** in parte a Deciziei de impunere privind impozitul stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr.... emisa de AFP Sector ..., cu privire la diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar pentru anul 2004 în suma de ... lei si accesoriile aferente diferentei de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar pentru anul 2004 în suma de ... lei.

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 12.6 si 12.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, care precizeaza:

"12.6 În situatia în care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare."

"12.7. Decizia de desfiintare va fi pusa în executare în termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriiilor aferente."

Prin urmare, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratia Finantelor Publice Sector ... vor proceda la emiterea unei noi decizii de impunere, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile contribuabilului, precum si de cele retinute prin prezenta.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul Ordinul M.F.P. nr. 36/2005 pentru aprobarea modelului si continutului unor formulare prevazute la titlul III din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, Ordinul M.E.F. nr. 1046/2007 pentru modificarea unor ordine ale ministrului economiei si finantelor, pct. 12.6-12.9 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, art. 90 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in cursul anului 2004, art. 119, art.120 si art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

#### **DECIDE:**

Desfiinteaza in parte Decizia de impunere privind impozitul stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr.... emisa de AFP Sector ..., prin care s-au stabilit in sarcina domnului X diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar pentru anul 2004 in suma de ... lei si accesorii aferente diferentei de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar pentru anul 2004 in suma de ... lei, urmand ca organele de inspectie fiscala din cadrul Administratia Finantelor Publice Sector ... sa procedeze la emiterea unei noi decizii de impunere, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile contribuabilului, precum si de cele retinute prin prezenta.

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