

DECIZIA

Nr. /
privind soluționarea contestației
formulată de **dl. X**
înregistrată la D.G.F.P. a județului Arad
sub nr./**21.09.2010**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Administrația Finanțelor Publice a municipiului Arad cu adresa nr./AD/21.09.2010, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr./21.09.2010 asupra contestației formulate de

dl. X
CNP:
cu domiciliul în Arad, jud. Arad

înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a municipiului Arad sub nr./17.09.2010 și la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr./21.09.2010, a procedat la analizarea dosarului cauzei, constatând următoarele:

Petentul formulează contestație împotriva Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2010 nr./13.08.2010 emisă de Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Arad.

Suma contestată este în cuantum de lei reprezentând diferența de plăți anticipate stabilite prin Decizia de impunere nr. ... din 13.08.2010.

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

Contestația a fost semnată de petent și ștampilată conform prevederilor art. 206 din același act normativ.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petentul solicită desființarea Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2010 nr./13.08.2010 emisă de AFP a Municipiului Arad, cu consecința menținerii deciziei anterioare prin care în sarcina petentului s-a stabilit un impozit anticipat în sumă totală de lei, în susținerea contestației precizând următoarele:

1. Petentul face parte dintr-o asocierie fără personalitate juridică constituită în baza Legii nr. 51/1995 în anul 2006, asocierie în cadrul căreia asociații – av. și av. – dețin o cotă de participare de 50%.

Cotele de participare nu s-au modificat niciodată de la data constituirii asociației și până în prezent, mai mult chiar și în perioada în care d-na. av. s-a aflat în concediul legal pentru creșterea copilului de până la 2 ani (în perioada 01.07.2008 – 22.07.2010) „și-a păstrat cota de participare de 50% în cadrul asocierii”.

2. Referitor la estimarea veniturilor obținute din asocierie în anul 2010, petentul arată că a depus la începutul anului declarațiile tip 223 și 220 în care venitul estimat a fost de 100.000 lei, urmare acestora organul fiscal stabilind un impozit anticipat în sumă totală de 16.000 lei, pe care l-a achitat.

3. Urmare revenirii asociației la data de 23 iulie 2010 petentul arată că „reprezentanții organului fiscal mi-au impus în mod absolut nejustificat și în afara oricărui temei legal să întocmesc o nouă declarație tip 223 (...) prin care să declar în vederea impozitării imediate și anticipate întregul venit realizat de asocierie în intervalul 1 ianuarie - 30 iunie 2010”, în sarcina sa emitându-se o nouă decizie de impunere în care impozitul anticipat a fost recalculat, în sarcina sa fiind stabilit un nou impozit anticipat în sumă de lei, petentul fiind obligat să achite „imediat” diferența de lei.

4. Petentul precizează că aplicarea de către organul fiscal a art. 188 din Normele de aplicare a Codului Fiscal în sensul regularizării impozitului datorat pentru primele 6 luni ale anului 2010 „în mijlocul anului în curs” este eronată având în vedere următoarele argumente:

- în cadrul asocierii nu a survenit nicio modificare a cotelor de participare
- dispozițiile art. 86 alin. (4) și (5) din Codul fiscal se referă la „procedura de urmat după expirarea exercițiului financiar în ceea ce privește declararea venitului net obținut de asocierie pe parcursul anului anterior și modalitatea de repartizare între asociați a venitului net obținut în cadrul asocierii pe parcursul întregului an anterior”;
- art. 188 din Normele de aplicare a Codului fiscal explicitează procedura de repartizare a venitului „anual” al asocierii în situația în care în cursul anului au survenit modificări ale cotelor de contribuție, petentul subliniind faptul că repartizarea beneficiilor asocierii se face „la sfârșitul anului” și nu în timpul anului.

Potentul precizează că „nu există absolut nicio prevedere legală care să îndreptățească organul fiscal să impoziteze definitiv în cursul anului venituri realizate în anul pendinte sub motiv că în cadrul asocierii au survenit modificări ale cotelor de participare.”, concluzionând că organul fiscal are dreptul să emită decizii de impunere doar în două cazuri, astfel:

- pentru stabilirea impozitului anticipat, în baza declarației extimative de venit depuse la începutul anului și
- pentru regularizarea impozitului, care are loc în anul următor realizării venitului.

În consecință, arată că „practica organului fiscal de a mă constrânge să achit impozitul definitiv aferent primelor 6 luni ale anului 2010 în chiar cursul anului 2010 pe motiv că în cadrul asocierii au survenit modificări de cote constituie un abuz nesusținut de nicio prevedere legală.”.

II. Administrația Finanțelor Publice a municipiului Arad prin Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2010 nr./13.08.2010 a stabilit în sarcina d-lui X avocat asociat la Cabinete de Avocat Asociate X și, în baza art. 82 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și având în vedere Declarația privind venitul estimat pe anul 2010 nr. din 10.08.2010 plăți anticipate cu titlu de impozit în sumă de lei, din care s-au scăzut plățile anticipate cu titlu de impozit stabilite la impunerea precedentă în sumă de lei, în sarcina petentului rămânând o diferență de lei.

III. Luând în considerare constatările organelor fiscale, motivul prezentat de contribuabil, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada de impunere, invocate de contestator și organele fiscale, se reține:

Cauza supusă soluționării este dacă organele fiscale în mod legal au stabilit în sarcina petentului pentru anul 2010 o plată anticipată cu titlu de impozit în cuantum de lei cu termen de plată la 15.09.2010, în timp ce la termenul de plată din 05.12.2010 au stabilit că acesta datorează 0 lei, în condițiile în care cotele de participare ale asociațiilor s-au modificat în cursul anului.

În fapt, dl. X realizează venituri din profesii liberale, desfășurând activitatea de avocat la Cabinete de Avocat Asociate X și

La data de 25.02.2010 petentul depune la Administrația Finanțelor Publice a municipiului Arad Declarația nr. 220 privind venitul estimat pe anul 2010 înregistrată sub nr., în baza căreia a fost emisă Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2010 nr. din 25.02.2010 în care s-a stabilit că la venitul estimat de 100.000 lei îi revin plăți anticipate cu titlu de impozit în sumă de lei, plățile urmând să se efectueze în patru tranșe egale (.... lei) având ca termen de plată zilele de 15.03.2010, 15.06.2010, 15.09.2010 și 15.12.2010.

La data de 10.08.2010, având în vedere reluarea activității asociatei începând cu data de 23 iulie 2010, urmare finalizării concediului pentru creșterea copilului până la 2 ani, petentul depune la Administrația Finanțelor Publice a municipiului Arad Declarația nr. 220 privind venitul estimat pe anul 2010, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a municipiului Arad sub nr./10.08.2010, în care la pct. 2 a bifat căsuța privind determinarea venitului net în sistem real; totodată a depus și Actul adițional la contractul de constituire al Cabinetelor de Avocat Asociate X și, înregistrat la A.F.P. a mun. Arad sub nr./10.08.2010 în care asociații au stabilit ca veniturile obținute să fie repartizate în procent de 50% fiecărui asociat începând cu data de 23 iulie 2010. Până la această dată, pe perioada concediului pentru creșterea copilului până la 2 ani al asociatei, repartizarea veniturilor

obținute de Cabinet a fost realizată conform Actului adițional la contractul de constituire al Cabinetelor de Avocat Asociate X și, înregistrat la A.F.P. a mun. Arad sub nr. /16.03.2009, astfel: asociatul X – 100% și – 0%.

În baza Declarației nr. 220, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a municipiului Arad sub nr. /10.08.2010 a fost emisă o nouă Decizie de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2010 nr. din 13.08.2010 în care s-a stabilit că la venitul de lei petentului îi revine sarcina efectuării plăților anticipate cu titlu de impozit pe venit în sumă de lei, din care suma de lei la termenul din 15.09.2010, în timp ce pentru termenul de plată din 15.12.2010, acesta datorează 0 lei.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad cu adresa nr. /29.10.2010, în temeiul prevederilor art. 7, art. 206 alin. (1) lit. d) coroborat cu art. 65 din Codul de procedură fiscală, republicat, a solicitat petentului să completeze dosarul cauzei cu documente de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, republicat, din care să rezulte că pct. 4.3, respectiv pct. 4.5 din Convenția de asociere înregistrată la Baroul Arad sub nr. /26.01.2007 și la A.F.P. a mun. Arad sub nr. /28.03.2007, au fost modificate în condițiile legii, astfel încât nu mai există o legătură de cauzalitate între cotele de participare și încasarea venitului, justificând astfel repartizarea și încasarea de către dvs. a venitului în proporție de 100%.

Urmare solicitării petentului, cu adresa FN/FD, înregistrată la D.G.F.P. a jud. Arad sub nr. /ad/09.11.2010, a depus în copie:

- Convenția de asociere a Cabinetelor Individuale de Avocați X și înregistrată la Baroul Arad sub nr. /26.01.2007, precizând că aceasta „a rămas nemodificată sub aspectul cotelor de participare la asociere (50 – 50%);
- Actul adițional la convenția de asociere încheiat la data de 01 iulie 2008, prin care s-a convenit ca *temporar*, respectiv pe durata concediului co-asociatei de creștere a copilului, veniturile obținute din asociere urmând să fie repartizate asociatului X în proporție de 100%, arătând „fără ca cotele de participare la asociere să fie vreodată modificate”.

În drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Reguli privind asocierile fără personalitate juridică

ART. 86

(...)

(5) Venitul/pierderea anual/anuală, realizate în cadrul asocierii, se distribuie asociaților, proporțional cu cota procentuală de participare corespunzătoare contribuției, conform contractului de asociere.”

HOTĂRÂRE nr. 44 din 22 ianuarie 2004 (*actualizată*) pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal „ 188. În cazul **modificării cotelor de participare în cursul anului**, pentru distribuirea venitului net anual se va proceda astfel:

a) se determina un venit net/o pierdere intermediar/ intermediara la sfarsitul lunii in care s-au modificat cotele pe baza venitului brut si a cheltuielilor, astfel cum acestea sunt inregistrate in evidentele contabile;

b) venitul net/pierderea intermediar/intermediara se alocă fiecarui asociat, in functie de cotele de participare, pana la data modificarii acestora;

c) la sfarsitul anului, din venitul net/pierderea anual/ anuala se deduce venitul net/pierderea intermediar/ intermediara, iar diferenta se alocă asociatilor, in functie de cotele de participare ulterioare modificarii acestora;

d) venitul net/pierderea anual/anuala distribuit/distribuita fiecarui asociat se determina prin insumarea veniturilor nete/pierderilor intermediare determinate potrivit lit. b) si c).”

Regulile privind asocierile fără personalitate juridică sunt reglementate de art. 86 din Codul fiscal, potrivit căruia:

„(2) În cadrul fiecărei asocieri fără personalitate juridică, constituită potrivit legii, **asociații au obligația să încheie contracte de asociere în formă scrisă, la începerea activității, care să cuprindă inclusiv date referitoare la:**

a) părțile contractante;

b) obiectul de activitate și sediul asociației;

c) contribuția asociaților în bunuri și drepturi;

d) cota procentuală de participare a fiecărui asociat la veniturile sau pierderile din cadrul asocierii corespunzătoare contribuției fiecăruia;

e) desemnarea asociatului care să răspundă pentru îndeplinirea obligațiilor asociației față de autoritățile publice;

f) condițiile de încetare a asocierii. Contribuțiile asociaților conform contractului de asociere nu sunt considerate venituri pentru asociație. Contractul de asociere se înregistrează la organul fiscal competent, în termen de 15 zile de la data încheierii acestuia. Organul fiscal are dreptul să refuze înregistrarea contractelor, în cazul în care acestea nu cuprind datele solicitate conform prezentului alineat.”

Având în vedere cele arătate și textele legale invocate, se reține că în cazul impunerii asocierilor fără personalitate juridică sunt reguli bine stabilite, veniturile realizate în cadrul asocierii, se distribuie asociaților, conform contractului de asociere și se impune pe asociați proporțional cu cota procentuală prevăzută în contractul de asociere.

Conform prevederilor art. 82 din Codul fiscal se reține că orice contribuabil care realizează venituri din activități independente are obligația să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de impozit, acestea stabilindu-se de către organul fiscal pe fiecare sursă de venit.

Din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat faptul că petentul a depus la începutul anului 2010 Declarația nr. 220 privind venitul estimat pe anul 2010 înregistrată sub nr., în baza căreia Administrația Finanțelor Publice a municipiului Arad a emis Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2010 nr. din 25.02.2010 în care s-a stabilit că la venitul estimat de lei îi revin plăți anticipate cu titlu de impozit în sumă delei.

În condițiile în care prin reluarea activității de către d-na. – asociat în cadrul Cabinetelor de Avocat Asociate X și a fost modificată repartizarea veniturilor asociaților rezultă că în speță sunt incidente dispozițiile pct. 188 din HG nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, venitul net intermediar determinându-se la sfârșitul lunii în care s-au modificat cotele pe baza venitului brut și a cheltuielilor, astfel cum acestea sunt înregistrate în evidențele contabile, de altfel petentul a depus la data de 10.08.2010 Declarația nr. 220, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a municipiului Arad sub nr. /10.08.2010, în care la pct. 2 a bifat căsuța privind determinarea venitului net în sistem real.

Afirmațiile petentului referitoare la faptul că „Deși cotele noastre de participare în cadrul asocierii nu s-au modificat niciodată de la data constituirii asocierii și până în prezent (rămânând în permanență 50-50%)” învederăm că acestea nu subzistă în condițiile în care în anul **2008 repartizarea veniturilor** obținute de Cabinet a fost repartizată, conform Actului adițional la contractul de constituire al Cabinetelor de Avocat Asociate X și, înregistrat la A.F.P. a mun. Arad sub nr. /16.03.2009, astfel: asociatul X – **100%** și – **0%**, iar începând cu data 23 iulie **2010** asociații au stabilit că repartizarea veniturilor este următoarea: X – **50%** și – **50%**.

Suținerea că d-na și-a păstrat cota de participare și în perioada efectuării concediului pentru creșterea copilului până la 2 ani nu este probată cu înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de Procedură Fiscală, în condițiile în care petentului i-au fost solicitate acestuia cu adresa nr. /29.10.2010. Din cuprinsul art. 4 pct. 4.5 din Convenția de asociere a cabinetelor individuale de avocați înregistrată la Baroul Arad sub nr. /26.01.2007 și la A.F.P. A mun. Arad sub nr. /28.03.2008 care stipulează „**Cota de participare la asociere conferă asociaților dreptul și obligația de a încasa venitul și de a suporta pierderea.**”, rezultă legătura de cauzalitate dintre cota de participare și încasarea venitului/suportarea pierderii, astfel încât în perioada în care d-na a beneficiat de venituri în procent de 0%, astfel că și cota de participare este tot de 0%, petentul nefăcând dovada că pct. 4.3, respectiv pct. 4.5 din Convenția de asociere înregistrată la Baroul Arad sub nr. /26.01.2007 și la A.F.P. a mun. Arad sub nr. /28.03.2007, au fost modificate în condițiile legii, astfel încât nu mai există o legătură de cauzalitate între cotele de participare și încasarea venitului, justificând astfel repartizarea și încasarea de către dvs. a venitului în proporție de 100%.

Pe cale de consecință constatarea organelor fiscale că în cursul anului 2010 s-au modificat cotele de participare este legală, cu consecința aplicării art. 86 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu pct. 188 din Normele de aplicare a Codului fiscal.

În ceea ce privește interpretarea de către petent a dispozițiilor art. 86 alin. (4) și (5) coroborat cu pct. 188 din Normele de aplicare a Codului fiscal conform căreia aceste dispoziții reglementează „repartizarea pe asociați a

venitului anual al asocierii în situația în care în cursul anului au survenit modificări ale cotelor de contribuție” învedereăm că pct. 188 din HG nr. 44/2004 este dat în explicitarea art. 86 alin. (5) din Codul fiscal, legiuitorul precizând algoritmul de calcul în situația modificării cotelor de participare în cursul anului; într-adevăr finalitatea pct. 188 este venitul/pierdere anual/ă, dar legiuitorul prezintă etapele care trebuie urmate pentru a rezulta venitul/pierdere anual/ă, la lit. a) al pct. 188 momentul determinării venitului/pierderii net/e fiind sfârșitul lunii în care s-au modificat cotele de participare, pe baza venitului brut și a cheltuielilor, astfel cum acestea sunt înregistrate în evidențele contabile, petentul prin depunerea Declarației nr. 220, înregistrată la A.F.P. Arad sub nr. /10.08.2010, declarând venitul net determinat în sistem real până la data de 22.07.2010, ziua anterioară modificării cotelor de participare.

În ceea ce privește susținerea petentului referitoare la “achitarea imediată” a diferenței dintre cele două valori ale impozitului anticipat, respectiv lei, se rețin următoarele:

Din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că Administrația Finantelor Publice a municipiului Arad a emis la data de 13.08.2010 Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2010 nr. în care la venitul net estimat delei s-au stabilit plăți anticipate în sumă de lei, cu termene de plată astfel: 15.09.2010 - 59841 lei și 15.12.2010 – 0 lei.

În ceea ce privește regimul juridic al plăților anticipate, sunt aplicabile următoarele dispoziții legale din Codul fiscal, respectiv:

“ART. 82

(1) Contribuabilii care realizează venituri din activități independente, (...) sunt obligați să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de impozit, (...).

(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. (...)

*(3) Plățile anticipate se efectuează în 4 rate **egale**, până la data de 15 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru. (...)*”

Din textul de lege citat mai sus rezultă că acei contribuabili care obțin venituri din activități independente sunt obligați să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de impozit. Plățile anticipate se stabilesc de organul fiscal competent prin emiterea unei decizii care se comunică contribuabililor potrivit legii.

Aceste plăți anticipate se efectuează în 4 rate egale, până la data de 15 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru.

În condițiile în care actul administrativ fiscal atacat de petent - Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2010 nr. /13.08.2010 cuprinde plăți anticipate distribuite inegal, respectiv: la data de 15.09.2010 – 59.841 lei și la data de 15.12.2010 – 0 lei, se va face aplicațiunea art. 216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind

Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare în care se precizează că: *“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”*, Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2010 nr./13.08.2010 emisă de Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Arad urmând să fie desființată, urmând ca organul fiscal să emită o nouă decizie care să fie conformă cu dispozițiile art. 82 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu art. 82, art. 86 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 188 din HG nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu art. 216 din OG nr. 92/2003, republicată 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 2010 nr./13.08.2010 emisă de Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Arad pentru suma totală de lei reprezentând diferența de plăți anticipate cu titlu de impozit stabilite în sarcina **d-lui. X** cu domiciliul în Arad,, jud. Arad, urmând ca Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Arad, prin organele sale de specialitate, să emită o nouă decizie ținând seama de cele reținute în prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Arad, în termen de 6 luni de la data comunicării.

Director Executiv,

.....