



DECIZIA nr. 59 din 2009
privind soluționarea contestației formulate de
PERS. X,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita
sub nr..../...2009

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice Odorheiu-Secuiesc, prin adresa nr..../...2009, asupra contestației formulate de **PERS. X**, cu domiciliul în ..., Str. ... Nr. ..., Județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere anuală nr. .../...2009, emisă de Administrația Finanțelor Publice Odorheiu-Secuiesc, pentru suma totală de ... lei, reprezentând diferență de impozit pe venit anual de regularizat.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.209 (1) și art.207 (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală - republicat în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Contribuabilul PERS. X, prin contestația înregistrată sub nr. 16641/07.10.2009, solicită anularea actului atacat, invocând următoarele motive:

În anul 2008 a realizat venituri din asociere, ca persoană fizică rezidentă cu microîntreprinderea X SRL, cu sediul în ..., Str. ..., Nr. ..., Ap. ..., Jud. Harghita, înregistrată la ORC de pe lângă Tribunalul Harghita sub nr. ..., CUI ..., în condițiile art. 111 din Codul fiscal, fără ca din această asociere să rezulte o nouă personalitate juridică. În urma asocierii, venitul realizat în anul 2008 fiind de ... lei, care a fost impozitat în condițiile art. 111 din Codul fiscal, care prevede, că: „În cazul unei asocieri fără personalitate juridică dintre o microîntreprindere plătitoare de impozit, conform prezentului titlu și o persoană fizică, rezidentă sau nerezidentă, microîntreprinderea are obligația de a calcula,

de a reține și de a vărsa la bugetul de stat impozitul datorat de persoana fizică, impozit calculat prin aplicarea cotei de 1,5% la veniturile ce revin acesteia din asociere.”

Contestatorul precizează, că în luna iunie 2009 Administrația Finanțelor Publice Odorheiu-Secuiesc a solicitat depunerea unei declarații cu veniturile realizate, care a și fost depusă, în urma căreia s-a emis decizia de impunere contestată.

Contestatorul arată, că impozitul este stabilit în mod eronat de organul fiscal, datorită interpretării greșite a legii, fără să țină seama de faptul, că art. 111 din codul fiscal este o normă specială incidentă doar în cazul asocierii dintre o microîntreprindere plătitoare de impozit, conform prezentului titlu și o persoană fizică, rezidentă sau nerezidentă în România și prin care legiuitorul a urmărit să facă o derogare de la alte tipuri de asocieri dintre persoanele fizice și persoanele juridice în urma cărora se realizează venituri supuse impozitării.

Contribuabilul consideră, că din textul normei juridice incidente și anume art. 111 din Codul fiscal rezultă clar, că impozitul datorat de persoana fizică se calculează prin aplicarea cotei de 1,5% la veniturile ce revin acesteia din asociere cu microîntreprinderea, iar microîntreprinderea are obligația de a calcula, de a reține și de a vărsa la bugetul de stat impozitul datorat de persoana fizică.

Contestatorul mai precizează, că conform principiului de drept „ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus” se poate concluziona, că dacă legiuitorul ar fi urmărit să impoziteze venitul rezultat din asocierea arătată mai sus prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului realizat de persoana fizică ar fi arătat în mod direct și explicit, că aceasta este cota de impozitare, iar 1,5% reprezintă impozitul anticipat reținut din veniturile persoanei fizice, ori în cazul de față fără organul fiscal a procedat fără să țină seama de voința legiuitorului în ceea ce privește derogarea prin art. 111 din Codul fiscal de la normele generale de impozitare a veniturilor persoanelor fizice și astfel încălcând principiul de interpretare a legii potrivit căruia acolo unde legiuitorul nu face distincție nici interpretul legii nu are dreptul să o facă.

II. Administrația Finanțelor Publice Odorheiu-Secuiesc prin Decizia de impunere anuală nr. .../...2009, a stabilit impozitul pe venit datorat pentru anul **2008**, rezultând o diferență de impozit pe venit de regularizat de plată în suma de ... lei.

La baza impunerii a stat Declarația specială privind veniturile realizate pe anul 2008, înregistrată sub nr. ... din ...2009, cu un venit declarat în sumă de ... lei din asociere între persoane fizice și persoane juridice în suma de ... lei.

La stabilirea impozitului pe venit anual a fost luat în considerare ca plata anticipată impozitul reținut în suma de ... lei conform declarației informative depusă de către persoană juridică, SC X SRL.

III. Având în vedere susținerile contestatarului, constatările organelor fiscale, documentele existente la dosar, precum și actele normative invocate de contestatar și de organele fiscale, se reține:

Direcția generală a finanțelor publice, prin Compartimentul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă impozitul reținut la sursă din venitul obținut de contestatar, ca persoană fizică dintr-o asocieră cu o microintreprindere, reprezintă impozit final sau plăți anticipate și dacă pentru aceste venituri se aplică regula generală privind impunerea veniturilor din activități independente.

În fapt, între contribuabilul PERS. X și SC X SRL, la data de ...2008, s-a încheiat un contract de asocieră în participațiune, având ca obiect prestarea serviciilor combinate de secretariat pentru clienții asociatului SC X SRL, care se obligă față de asociatul PERS. X să-i plătească din sumele încasate de la clienții pentru care a prestat serviciile 85% din care se reține impozitul pentru asocieră dintre microintreprindere și persoană fizică în conformitate cu art. 111 din Codul fiscal. Repartizarea venitului net din asocieră se face în proporția de 85% pentru asociatul PERS. X, iar diferența de 15% asociatului SC X SRL.

Din documentele aflate în dosarul cauzei se rezultă următoarele:

Contribuabilul pe anul 2008 a depus la Administrația Finanțelor Publice Odorheiu-Secuiesc declarația privind veniturile realizate-cod 200, înregistrată sub nr..../...2009, prin care a declarat venit zero, fără activitate.

SC X SRL, prin declarația informativă-cod 205, a declarat ca contribuabilul PERS. X în anul 2008 a realizat venituri în sumă de ... lei, din care s-a reținut un impozit de ... lei.

În urma neconcordanței susmenționate, respectiv declarația contribuabilului cu venit zero și declarația societății cu un venit de ... lei, Administrația Finanțelor Publice Odorheiu-Secuiesc, prin notificarea către contribuabilul PERS. X, a solicitat clarificarea situației și depunerea unei declarație rectificative.

Contribuabilul PERS. X, în urma notificării, pe anul 2008 a depus la Administrația Finanțelor Publice Odorheiu-Secuiesc o declarație rectificativă privind veniturile realizate-cod 200, înregistrată sub nr..../...2009, prin care a declarat veniturile realizate din asocieră cu SC X SRL în sumă de ... lei.

Prin decizia de impunere contestată Administrația Finanțelor Publice Odorheiu-Secuiesc a definitivat impunerea veniturilor realizate de contestatar, aplicând cota de impozit de 16%, luând în considerare impozitul reținut la sursă în sumă de ... lei, ca plăți anticipate în contul impozitului pe venit.

Contribuabilul, prin contestație, consideră că impozitul este stabilit în mod eronat de organul fiscal, datorită interpretării greșite a legii, precizând ca cota de impozit fiind de 1,5 % prevăzută de art. 111 din Codul fiscal și nu 16% ceea ce este aplicată de organul fiscal.

În drept, în ce privește contribuabilii care datorează impozitul pe venit conform titlului III din Codul fiscal, precum și sfera de cuprindere a impozitului, art. 40 alin.1 lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil pe anul 2008, precizează:

„ (1) *Impozitul prevăzut în prezentul titlu, denumit în continuare impozit pe venit, se aplică următoarelor venituri:*

a) *în cazul persoanelor fizice rezidente române, cu domiciliul în România, veniturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României;*”

Cota de impozitare aplicabilă este prevăzută de art. 43 din Codul fiscal, conform căruia:

„(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;**”

Definirea veniturilor din activități independente este prevăzută de art. 46 din Codul fiscal, conform căruia:

„(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.

(3) **Constituie venituri din profesii libere** veniturile obținute din exercitarea profesiilor medicale, de avocat, notar, auditor financiar, consultant fiscal, expert contabil, contabil autorizat, consultant de plasament în valori mobiliare, arhitect sau a altor profesii reglementate, desfășurate în mod independent, în condițiile legii.

(4) **Veniturile din valorificarea sub orice formă a drepturilor de proprietate intelectuală** provin din brevete de invenție, desene și modele, mostre, mărci de fabrică și de comerț, procedee tehnice, know-how, din drepturi de autor și drepturi conexe dreptului de autor și altele asemenea.”

Din interpretarea dispozițiilor mai sus explicitate, se rezultă că activitatea desfășurată de contestatar conform contractului de asociere în participațiune, având ca obiect prestarea serviciilor combinate de secretariat, se încadrează la “activități independente”, iar veniturile impozabile se impozitează cu cota de 16 %.

În ce privește afirmația contribuabilului că în cazul asocierii cu microîntreprindere impozitul datorat de persoana fizică se calculează prin aplicarea cotei de 1,5% la veniturile ce revin acesteia și este impozit final, se precizează următoarele:

Reținerea la sursă a impozitului este o obligație a plătitorilor de venituri, în fapt este un impozit provizoriu și se recunoaște în favoarea beneficiarului venitului ca plăți anticipate în contul impozitului pe venit anual rezultat în urma definitivării impunerii anuale.

În acest sens, art. 52 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil pe anul 2008, precizează **“Reținerea la sursă a impozitului reprezentând plăți anticipate pentru unele venituri din activități independente”**, conform căruia:

„(1) Plătitorii următoarelor venituri au obligația de a calcula, de a reține și de a vira impozit prin reținere la sursă, reprezentând plăți anticipate, din veniturile plătite:

- a) venituri din drepturi de proprietate intelectuală;
- b) venituri din vânzarea bunurilor în regim de consignație;
- c) venituri din activități desfășurate în baza contractelor de agent, comision sau mandat comercial;
- d) venituri din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil, altele decât cele menționate la art. 78 alin. (1) lit. e);
- e) venituri din activitatea de expertiză contabilă și tehnică, judiciară și extrajudiciară;
- f) venitul obținut de o persoană fizică dintr-o asociere cu o persoană juridică contribuabil, potrivit titlului IV, care nu generează o persoană juridică.**

(2) Impozitul ce trebuie reținut se stabilește după cum urmează:

a) în cazul veniturilor prevăzute la alin. (1) lit. a) - e), aplicând o cotă de impunere de 10% la venitul brut;

b) în cazul veniturilor prevăzute la alin. (1) lit. f), aplicând cota de impunere prevăzută pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor la veniturile ce revin persoanei fizice din asociere;”

Din interpretarea dispozițiilor mai sus explicitate, raportate la speța dedusă soluționării rezultă că plătitorii veniturilor care se încadrează în una din situațiile de mai jos, au obligația de a calcula, de a reține și de a vira impozit prin reținere la sursă, **reprezentând plăți anticipate**, din:

f) venitul obținut de o persoană fizică dintr-o asociere cu o persoană juridică contribuabil, care nu generează o persoană juridică.

În cazul de speță obligația de a calcula, de a reține și de a vira impozit prin reținere la sursă, reprezentând plăți anticipate, are SC X SRL, care

a și îndeplinit toate aceste obligații, având în vedere și prevederile art. 111 din Codul fiscal, conform cărora *”În cazul unei asocieri fără personalitate juridică dintre o microîntreprindere plătitoare de impozit, conform prezentului titlu, și o persoană fizică, rezidentă sau nerezidentă, **microîntreprinderea are obligația de a calcula, de a reține și de a vărsa la bugetul de stat impozitul datorat de persoana fizică, impozit calculat prin aplicarea cotei de 1,5% la veniturile ce revin acesteia din asociere.**”*

Din textele de legi susmenționate se rezultă ca plătitorii de venituri au obligația de a calcula, de a reține și de a vira impozitul, prin reținere la sursă, dar care reprezintă numai plăți anticipate, inclusiv în cazul asocierii cu microîntreprinderi, diferența față de celelalte categorii este numai cota de impozit de reținut ca impozit anticipat, la care cota aplicabilă este de 10%, iar în cazul de speță 1,5 %.

Mai mult, Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile pentru veniturile anului 2008, precizează **„17. Persoana fizică rezidentă va definitiva impozitul pe venitul din asociere în conformitate cu prevederile titlului III din Codul fiscal.”**

Față de dispozițiile legale mai sus invocate, rezultă că venitul obținut de o persoană fizică dintr-o asociere cu o persoană juridică contribuabil, care nu generează o persoană juridică, reprezintă, potrivit prevederilor art. 52 din Capitolul II din Codul fiscal, venituri din activități independente, pentru care plătitorii acestor venituri au obligația, în cursul anului, de a calcula, de a reține și de a vira impozit prin reținere la sursă, reprezentând plăți anticipate, în cota de impunere prevăzută pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor.

De asemenea, contribuabilii care obțin astfel de venituri au obligația de a depune o declarație de venit la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, în vederea calculării a venitului net anual impozabil și a impozitului pe venitul anual, prin aplicarea cotei de 16 % asupra venitului net anual impozabil din anul fiscal respectiv, având în vedere și prevederile art. 83 și 84 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora:

„ (1) Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole determinate în sistem real au obligația de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 15 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului. Declarația privind venitul realizat se completează pentru fiecare sursă își categorie de venit. Pentru veniturile realizate într-o formă de asociere, venitul declarat va fi venitul net/pierdere distribuită din asociere”, respectiv

„ (1) Impozitul pe venitul net anual impozabil/câștigul net anual datorat este calculat de organul fiscal, pe baza declarației privind venitul realizat, prin

aplicarea cotei de 16% asupra venitului net anual impozabil/câștigul net anual din anul fiscal respectiv, cu excepția prevederilor [art. 67](#) alin. (3) lit. a)".

Având în vedere cele arătate și textele de legi susmenționate, se reține că organele fiscale din cadrul Administrației Finanțelor Publice Odorheiu-Secuiesc în mod legal și corect au stabilit impunerea veniturilor realizate dintr-o asocieră cu o persoană juridică, respectiv cu SC X SRL. În consecință, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma totală de ... lei, reprezentând impozit pe venit pe anul 2008.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art. 40, art.43, art. 46, art. 52, art. 83, art. 84 și art. 111 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, precum și art. art.206, art.209 și art 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației, formulate de contribuabilul PERS. X, împotriva Deciziei de impunere anuală nr. .../...2009, emisă de Administrația Finanțelor Publice Odorheiu-Secuiesc, pentru impozitul pe venit anual de regularizat în sumă de ... lei.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Harghita Miercurea-Ciuc, în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit procedurii legale.

DIRECTOR COORDONATOR,