



Ministerul Finanțelor Publice

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Cluj**



Piața Avram Iancu nr. 19
Cluj-Napoca, jud. Cluj
Tel : 0264 591670
Fax : 0264 592489
e-mail : Dumitru.Han.cj@mfinante.ro

DECIZIA nr. 313/2010

privind solutionarea contestatiei depuse de **KG** cu domiciliul in mun. Cluj-Napoca, la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj si remisa spre solutionare la Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr. -/...10.2010, de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj-Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice nr. 1, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de d-na KG, cu domiciliul in mun. Cluj-Napoca, jud. Cluj, formulata impotriva DECIZIEI DE IMPUNERE privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. -/....08.2010.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatarile din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de08.2010 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj-Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 1, constatari care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere mentionata mai sus, prin care au fost stabilite in sarcina contribuabilei obligatii fiscale suplimentare la sursa impozit pe venit, aferente anului 2008, in suma totala de y lei, dupa cum urmeaza:

- y lei – impozit pe venit
- y lei – maj. de intarziere aferente impozit pe venit.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art. 207, alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), intrucat actul administrativ fiscal atacat a fost intocmit la data de08.2010 si comunicat petentei la data de08.2010 (potrivit datei inregistrata pe confirmarea de primire aflata in copie la dosarul cauzei), iar contestatia a fost depusa la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj la data de09.2010, fiind inregistrata sub nr. -/...09.2010.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 206 si art. 209, alin. (1), lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/ 31.07.2007), este

competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de d-na KG, cu domiciliul in mun. Cluj-Napoca, jud. Cluj.

I. Petenta contesta Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. -/....08.2010, emisa in baza Raportului de Inspectie fiscala nr. -/....08.2010, solicitand:

- admiterea contestatiei astfel cum este formulata si motivata,
- anulara in intregime a Deciziei de impunere, in sensul anularii debitului principal (y lei) si a majorarilor de intarziere (y lei) aferente impozitului pe venit.

In motivarea sustinerii sale petenta precizeaza urmatoarele aspecte:

- subsemnata intelege sa atraga atentia asupra imprejurarii potrivit careia pentru acelasi operatiune am facut obiectul unei duble impuneri, intrucat veniturile aferent carora s-a emis decizia atacata provin in intregime din instrainarea unor bunuri imobile de catre asociatiunea in participatiune, imobile vandute prin acte autentice ocazie cu care s-a platit un impozit pe transferul dreptului de proprietate in cuantum de 3%,

- nu pot fi de acord cu aceasta dubla impozitare si cu atat mai putin cu faptul ca s-au calculat si penalitati de intarziere, de vreme ce am achitat la termen impozitul pe transferul dreptului de proprietate,

- chiar daca am accepta aplicabilitatea in speta a impozitului pe venit, acesta nu poate fi datorat pentru simplu motiv ca un asemenea venit nu a fost efectiv incasat,

- la stabilirea venitului impozabil aferent anului 2008, organele fiscale au luat in calcul drept venit suma de y lei, reprezentand contravaloarea terenului aferent apartamentelor vandute prin contract autentificat la notar, teren ce reprezinta aport la realizarea asocierii in participatiune prin contractul nr. -/....03.2007,

- relevante in acest sens sunt dispozitiile art. 6, lit. a, alin. 2 din contractul mentionat, potrivit caruia: "plata catre asociatul titular a contravalorii terenului in cauza va fi efectuata prin transfer bancar din beneficiul obtinut din desfasurarea activitatilor asociatiei in participatiune. [...]".

- avand in vedere ca atat in anul 2007, cat si in anul 2008, nu s-a inregistrat beneficiu, plata nu a putut fi efectuata, urmand ca aceasta sa fie facuta la o data cand exista beneficiu, respectiv disponibilitatile banesti necesare,

- rezulta cu certitudine faptul ca subsemnata nu am obtinut in cursul anului 2008 vreun venit din operatiunile ce au fost supuse controlului, astfel incat impunerea unor astfel de venituri este nejustificata.

II. Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care

desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. -/...08.2010 sunt retinute in sarcina petentei ca obligatii fiscale suplimentare de plata suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei) si majorari de intarziere (y lei) la sursa impozit pe venit, stabilite in urma incheierii Raportului de inspectie fiscala intocmit la data de 08.2010.

Raportul de inspectie fiscala in baza caruia a fost stabilita obligatia fiscala suplimentara care face obiectul contestatiei s-a intocmit in urma efectuarii unei inspectii fiscale ce a avut ca obiectiv verificarea modului de determinare, declarare si virare a obligatiilor fata de bugetul consolidat de stat, aferenta activitatii desfasurate de A TA-KG cu sediul in mun. Cluj-Napoca, in perioada03.2007-....12.2008 (la sursa impozit pe venit), entitate in care contribuabila are calitatea de asociat participant (potrivit RIF).

In urma verificarilor efectuate, organul de inspectie fiscala a constatat ca in perioada supusa controlului, petenta in calitatea ei de asociat participant in A TA-KG, nu a declarat in mod corect veniturile si cheltuielile care ii revin din cadrul entitatii, motiv pentru care a procedat la calcularea corecta a acestora si stabilirea diferentelor de obligatii fiscale pe care contribuabila le datoreaza bugetului de stat pentru perioada verificata, obligatii fiscale suplimentare consemnate in actul administrativ fiscal atacat.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivele invocate de petenta, in raport cu actele normative in vigoare referitoare la speta analizata, se retin urmatoarele aspecte:

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca organul fiscal din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj, a determinat corect in sarcina contribuabilei diferentele de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2008 si accesoriile aferente, in conditiile in argumentele contestatoarei aduse in sustinerea cauzei nu sunt de natura sa modifice constatarile organului de inspectie fiscala.

In fapt, organul de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj-Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice nr. 1, a efectuat un control fiscal la A TA-KG din mun. Cluj-Napoca (entitate in care contribuabila are calitatea de asociat participant), ce a avut ca obiectiv verificarea modului de determinare, declarare si virare a obligatiilor fata de bugetul consolidat al statului la sursa impozit pe venit, inspectie fiscala efectuata in baza Avizului de inspectie fiscala nr. -/PF1/....03.2010.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de ...08.2010 se retine ca perioada supusa controlului la sursa impozit pe venit este 03.2007-....12.2008, asociatiunea in participatiune este constituita la data de03.2007 si are ca obiect edificarea si vanzarea in conditiile legii a doua imobile de locuinte cu mai multe apartamente.

Din verificarea documentelor contabile prezentate de catre entitate, organul de inspectie fiscala a constatat diferente intre evidenta contabila in partida simpla si declaratiile depuse la organele fiscale teritoriale, in special in ceea ce priveste venitul realizat in anul 2008, fapt care a condus la stabilirea in sarcina d-nei KG (asociat) a unor obligatii fiscale suplimentare la sursa impozit pe venit pentru perioada mentionata, in suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei) si majorari de intarziere (y lei).

Contribuabila, d-na KG contesta stabilirea in sarcina sa a obligatiilor fiscale suplimentare inscrise in Decizia de impunere nr. -/...08.2010 pentru anul 2008, aducand in sprijinul solicitarii sale privind desfiintarea actului administrativ fiscal atacat motivele prezentate in sinteza la pct. I al prezentei decizii.

III.a Referitor la suma de y lei reprezentand debit suplimentar la sursa impozit pe venit.

Asa cum reiese din continutul Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de ...08.2010 si a anexelor acestuia, care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal atacat, aceasta diferenta de impozit pe venit in suma totala de y lei aferenta anului 2008 stabilita in sarcina d-nei KG, a rezultat ca urmare a considerarii de catre organele de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile fiscal la calculul venitului impozabil a unor cheltuieli in suma totala de y lei (din care cota de 50% revine petentei, respectiv suma de y lei), precum si a reconsiderarii situatiei fiscale a asociatiunii ca urmare a faptului ca in perioada verificata entitatea avea obligatia de a se inregistra ca platitoare de taxa pe valoare adaugata.

In urma verificarii documentelor primare puse la dispozitia organului de inspectie fiscala, s-a constatat ca in anul 2008 au fost evidentiata in Registrul-jurnal de incasari si plati, venituri in suma totala de y lei si cheltuieli in suma totala de y lei, care repartizate pe cei doi asociati, se prezinta astfel:

Nr. crt.	Categoria	Val.totala, din care:	Asociat Tothfalusi	Asociat Kakassy			
				Val. totala	TVA	Ch.neded	Suma neta
1.	Venit , din care:						
2.	-apart.						
3.	-teren						
4.	Chelt. , din care:						
5.	-apart.						
6.	-teren						
7.	Venit net						
8.	Impozit venit						
9.	Majorari intarz.						

Analizand Declaratia anuala de venit pentru asociatiile fara personalitate juridica constituite intre persoane fizice (cod 204) pentru anul 2008, depusa de reprezentantul asociatiei la organul fiscal la data de ... 05.2009, se retine declararea unui venit brut in suma de y lei, aferent contravalorii tranzactionarii unor apartamente, fiind omisa a se declara si venitul in suma de y lei realizat de asociatie din vanzarea terenului aferent apartamentelor instrainate.

Avand in vedere modul de distribuire a veniturilor prevazut in Contractul de asociere, se retine ca diferenta de venituri omisa a fi declarata de catre asociatie revine asociatei KG, situatie care coroborata cu celelalte aspecte care rezulta din continutul tabelului prezentat mai sus, respectiv considerarea asociatiei ca platitoare de TVA si cheltuielile considerate nedeductibile fiscal, au condus la stabilirea unui venit net realizat de petenta in anul 2008 in suma de y lei si a unor obligatii fiscale in suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei) si majorari de intarziere (y lei) la sursa impozit pe venit.

In drept, la stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare in sarcina contribuabilei, organul de inspectie fiscala a avut in vedere prevederile art. 94, alin. (1), alin. (2) si alin. (3) din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor obiectul si functiile inspectiei fiscale, se precizeaza:

“Art. 94 -(1) Inspectia fiscala are ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

*a) constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, **corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale**, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

b) analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse [...].

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atributiilor prevazute la alin. (2) organul de inspectie fiscala va proceda la:

*[...]. b) **verificarea concordantei dintre datele din declaratiile fiscale cu cele din evidenta contabila a contribuabilului;** [...].*

*e) **stabilirea corecta a bazei de impunere, a diferentelor datorate in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala declarata si/sau stabilita, dupa caz, la momentul inceperii inspectiei fiscale.**”*

*f) **stabilirea de diferente de obligatii fiscale de plata, precum si a obligatiilor fiscale accesorii aferente acestora;**”*

In indeplinirea sarcinilor ce ii revin potrivit prevederilor legale citate mai sus, organul de inspectie fiscala a avut in vedere dispozitiile art. 64 si art. 65 din actul normativ mentionat mai sus, unde se arata ca:

“Art. 64 - Documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. In cazul in care exista si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate in considerare la stabilirea bazei de impunere.”

“Art. 65 - (1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal”.

In raport de prevederile legale citate mai sus si avand in vedere aspectele prezentate, organul de solutionare a contestatiei retine ca potrivit dispozitiilor art. 6 din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, referitoare la exercitarea dreptului de apreciere, se prevede ca: *“Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, **relevanta starilor de fapt fiscale** si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza”.*

Modul de stabilire in sarcina contribuabilei a venitului net in suma de y lei pentru anul 2008, este prezentat in tabelul de mai sus si are la baza documentele prezentate organului de inspectie fiscala in timpul controlului efectuat, respectiv Registru-jurnal de incasari si plati al asociatiei, Declaratiile privind veniturile realizate (cod 200) depuse de cei doi asociati, Declaratia anuala de venit pentru asociatiile fara personalitate juridica constituite intre persoane fizice (cod 204), Situatiile privind distribuirea venitului net/pierderii realizat(e) pe asociati, Jurnal de cumparari.

Din analiza documentelor mentionate mai sus, se constata ca desi in Registrul de incasari si plati persoana insarcinata cu evidenta contabila a asociatiei a inregistrat la venituri pe langa valoarea apartamentelor (y lei) si contravaloarea terenului (y lei) aferent imobilelor instrainate, in declaratiile depuse la organul fiscal s-a omis cuprinderea la venituri a acestei sume, fapt care a condus la denaturarea obligatiilor fiscale pe care asociata KG le datoreaza bugetului de stat.

Intrucat, potrivit art. 6, lit. a), alin. 1 din Contractul de asociere in participatiune nr. 285/06.03.2007, referitor la participarea asociatilor la realizarea veniturilor se precizeaza: *„Cei doi asociati convin ca imobilele de locuit ce vor fi edificate in temeiul acestui contract sa fie instrainate impreuna cu terenul in cauza, chiar si inainte de finalizarea lor, la preturile practicate pe piata pentru apartamente similare, iar pretul obtinut sa fie impartit astfel: **pretul obtinut din vanzarea cotei parti de teren aferenta fiecarui apartament va reveni in intregime proprietarului terenului- asociatul titular**, iar pretul obtinut din vanzarea apartamentelor va reveni in intregime ambilor asociati, in cote egale de ½ parte pentru fiecare”*, organul

de inspectie fiscala procedeaza la stabilirea diferentelor de venit avand in vedere aceasta prevedere contractuala.

Intrucat, potrivit art. 3 ale aceluiasi document mentionat mai sus, rezulta ca proprietara a terenului este d-na KG, reintregirea cu suma de de 303.009 lei a veniturilor declarate de catre contestatoare s-a efectuat in totalitate in favoarea asociatului mentionat, masura luata avand in vedere prevederile art. 86, alin. (5) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

*„(5) **Venitul/pierderea anual/anuala, realizate in cadrul asocierii, se distribuie asociatilor, proportional cu cota procentuala de participare corespunzatoare contributiei, conform contractului de asociere**”.*

Prin urmare, inspectia fiscala are obligatia verificarii realitatii declaratiilor fiscale ale contribuabililor, a documentelor inscrise in evidenta primara si care au stat la baza intocmirii declaratiilor fiscale, a examinarii tuturor documentelor justificative si a evidentelor financiar-contabile si fiscale si a tuturor raporturilor juridice relevante pentru impunere, care constituie probe pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului, iar contribuabilii sa depuna documente si evidente care sa justifice si sa probeze actele si faptele rezultate din activitatea sa in vederea stabilirii corecte a bazei de impunere.

De asemenea, in drept spetei supuse prezentei analize ii sunt aplicabile dispozitiile art. 46, alin. (1), respectiv ale art. 48, alin. (1) si alin. (8) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor la stabilirea venitului impozabil din activitati independente, se precizeaza:

*„Art. 46 (1) **Veniturile din activitati independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere si veniturile din drepturi de proprietate intelectuala, realizate în mod individual si/sau intr-o forma de asociere, inclusiv din activitati adiacente**”.*

„Art. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activitati independente, determinat pe baza contabilitatii in partida simpla.

(1) Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta între venitul brut si cheltuielile aferente realizarii venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea in partida simpla, cu exceptia prevederilor art. 49 și 50. [...]

*(8) Contribuabilii care obtin venituri din activități independente sunt obligati sa organizeze si sa conduca contabilitate in partida simpla, cu respectarea reglementărilor in vigoare privind evidenta contabila, si sa completeze **Registrul-jurnal de incasari si plati, Registrul-inventar si alte documente contabile prevazute de legislatia in materie**”.*

De asemenea prevederile pct. 18, pct. 22 si pct. 156, lit.a) ale Titlului III din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/22.01.2004, arata ca:

„18. Se supun impozitului pe veniturile din activitati independente persoanele fizice care realizeaza aceste venituri in mod individual sau asociate pe baza unui contract de asociere incheiat in vederea desfasurarii de activitati in scopul obtinerii de venit, asociere care se realizeaza potrivit dispozitiilor legale si care nu da nastere unei persoane juridice”.

„22. Pentru persoanele fizice asociate impunerea se face la nivelul fiecărei persoane asociate din cadrul asocierii fara personalitate juridica, potrivit contractului de asociere, inclusiv al societății civile profesionale, asupra venitului net distribuit.

„156. Pentru determinarea venitului net anual impozabil se procedeaza astfel:

a) se determina venitul net anual/pierdere fiscală anuală pentru activitatea desfășurată în cadrul fiecărei surse din categoriile de venit menționate la pct. 153, potrivit regulilor proprii. **Pentru persoanele fizice asociate venitul net/pierdere anuală luat/luată în calcul la determinarea venitului net anual impozabil este venitul net/pierdere distribuit/distribuită”.**

În contextul prevederilor legale citate mai sus și ținând seama de rezultatele activității desfășurate de către asociație, organul de inspecție procedează la calcularea corectă a venitului net care revine asociației KG pentru anul 2008 (y lei) și implicit stabilirea obligațiilor de plată suplimentare la sursa impozit pe venit (y lei), având în vedere următoarele aspecte:

- reanțregirea venitului brut cu suma de y lei, reprezentând contravaloarea terenului aferent apartamentelor înstrăinate,
- reconsiderarea situației fiscale a asociației ca urmare a faptului că în perioada verificată entitatea avea obligația de a se înregistra ca platitoare de taxă pe valoare adăugată,
- considerarea ca nedeductibile fiscal a unor cheltuieli în suma totală de y lei (din care cota de 50% revine petentei).

Modul concret de determinare a venitului net și a obligațiilor fiscale reținute în sarcina petentei, rezulta din tabelul prezentat mai sus.

Pe cale de consecință, în condițiile în care motivele pentru care organul de inspecție fiscală a procedat la recalcularea venitului net în suma totală de y lei s-au dovedit a fi reale, se constată că argumentele invocate de către petentă nu sunt justificate și prin urmare nu pot fi avute în vedere pentru soluționarea favorabilă a contestației privind capatul de cerere referitor la debitul stabilit suplimentar la sursa impozit pe venit.

Prin urmare, având în vedere considerentele prezentate se constată că organul de inspecție fiscală în mod legal a procedat la stabilirea în sarcina d-nei KG pentru anul 2008 a unui venit net în suma de y lei și a unei diferențe de plată la sursa impozit pe venit în suma de y lei, motiv pentru care contestația formulată de petentă urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capat de cerere.

Contestatoarea invoca faptul ca prin emiterea deciziei de impunere atacate, operatiunile efectuate in perioada supusa inspectiei fiscale fac obiectul unei duble impuneri, intrucat veniturile aferent carora s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare provin in intregime din instrainarea unor bunuri imobile vandute prin acte autentice ocazie cu care s-a platit un impozit pe transferul dreptului de proprietate in cuantum de 3% si ca nu poate fi de acord cu aceasta dubla impozitare si cu atat mai putin cu faptul ca s-au calculat si penalitati de intarziere.

In ceea ce priveste acest aspect invocat de catre petenta, se retine ca potrivit pct. 1 Titlu III din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H. G. nr. 44/22.01.2004, conform caruia *„Veniturile din activitati independente, inclusiv veniturile realizate de persoanele fizice in cadrul unor asocieri fara personalitate juridica, [...], sunt venituri pentru care determinarea impozitului se face pe venitul net anual impozabil, corespunzător fiecărei surse de venit, impozitul fiind final”*, veniturile de natura celor obtinute de catre contestatoare din construirea si vanzarea de imobile sunt venituri din activitati independente.

Edificator in ceea ce priveste incadrarea veniturilor realizate de catre contestatoarea in categoria veniturilor din activitati independente si impunerea lor ca atare, sunt si prevederile pct. 18 Titlu III din actul normativ mentionat mai sus, potrivit carora:

„18. Se supun impozitului pe veniturile din activitati independente persoanele fizice care realizeaza aceste venituri in mod individual sau asociate pe baza unui contract de asociere incheiat in vederea desfasurarii de activitati in scopul obtinerii de venit, asociere care se realizează potrivit dispozitiilor legale si care nu da nastere unei persoane juridice”.

Ori, asa cum am rezulta din considerentele prezentate in cuprinsul prezentei, impozitarea veniturilor din activitati independente se realizeaza pe baza datelor din evidenta contabila in partida simpla, pe care unele entitati precum asociatiunile in participatiune au obligatia sa o conduca, potrivit dispozitiilor art. 48, alin. (8) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal.

In sensul celor mentionate mai sus, s-a pronuntat si Directia Generala de Metodologii Fiscale, Indrumare si Asistenta a Contribuabililor din cadrul A.N.A.F. prin adresa nr. -/23.04.2010 in care referitor la tratamentul fiscal al veniturilor obtinute de persoanele fizice din tranzactionarea proprietatilor imobiliare, se precizeaza: „Daca persoanele fizice autorizate sa desfasoare activitatea economica intr-o asociere fara personalitate juridica constituita potrivit legii, in baza unui contract de asociere in forma scrisa, regulile sunt stabilite in conformitate cu prevederile Capitolului XI-proprietatea comuna si asociatiile fara personalitate juridica, din Titlul III al Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si potrivit Normelor metodologice date in aplicarea acestuia, aprobate prin Hotararea

Guvernului nr. 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, **iar tratamentul fiscal al veniturilor realizate din asociere va fi stabilit in conditiile Cap. II din acelasi titlu**".

In sustinerea solicitarii petentei privind anulara deciziei de impunere atacate, aceasta invoca faptul ca obligatiile fiscale nu sunt corect stabilite deoarece la calcularea venitului impozabil "*organele fiscale au luat in calcul drept venit suma de y lei, reprezentand contravaloarea terenului aferent apartamentelor vandute prin contract autentificat la notar*", cu toate ca dispozitiile art. 6, lit. a), alin. 2 din Contractul de asociere prevede ca plata catre asociatul titular a contravalorii terenului va fi efectuata din beneficiul obtinut din desfasurarea activitatilor asociatiei, iar intrucat atat in anul 2007, cat si in anul 2008, nu s-a inregistrat beneficiu, plata nu a putut fi efectuata. Prin urmare, rezulta ca subsemnata nu am obtinut in cursul anului 2008 vreun venit din operatiunile ce au fost supuse controlului, astfel incat impunerea unui astfel de venit este nejustificata.

Referitor la invocarea de catre contestatoare a aspectului mentionat mai sus, se retine ca acesta nu este relevant in solutionarea favorabila contestatiei formulate de catre contribuabila daca se are in vedere prevederile art. 86, alin. (5) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

„(5) Venitul/pierderea anual/anuala, realizate in cadrul asocierii, se distribuie asociatilor, proportional cu cota procentuala de participare corespunzatoare contributiei, conform contractului de asociere”,

prevederi legale coroborate cu dispozitiile pct. 196 si 187 ale Titlului III Impozitul pe venit, din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, unde legiuitorul precizeaza cat se poate de clar:

„186. Asociatia, prin asociatul desemnat, depune pana la data de 15 martie a anului urmator, la organul fiscal la care asociatia este inregistrata in evidenta fiscala, o declaratie anuala care cuprinde venitul net/pierderea realizat/realizata pe asociatie, precum si distributia venitului net/pierderii pe fiecare asociat.

O copie de pe declaratie se transmite de catre asociatul desemnat fiecarui asociat. Pe baza acestei copii asociatii vor cuprinde in declaratia de venit venitul net/pierderea ce le revine din activitatea asociatiei.

187. Venitul net se considera distribuit si daca acesta ramane la asociatie sau este pus la dispozitie asociatilor”.

Fata de motivul invocat de catre contestatoare si avand in vedere prevederile legale citate mai sus, se retine ca obligatia contribuabilei de a declara venitul anual realizat dintr-o asociere fara personalitate juridica si achitarea obligatiilor fiscale care rezulta din aceasta, nu este legat de plata efectiva a venitului net realizat catre fiecare asociat, acesta putand sa

ramana la dispozitia asociatiei pentru continuarea activitatii asa cum s-a intamplat in speta dedusa judecatii.

Din alt punct de vedere se poate arata ca analizand documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Registrul-jurnal de incasari si plati, se constata ca in anul 2008 Asociatiunea in participatiune a obtinut un venit brut in suma totala de y lei si a efectuat in aceiasi perioada cheltuieli in suma totala de y lei, rezultand un venit net in suma de y lei, fapt care infirma invocarea de petenta a faptului ca in perioada mentionata nu a inregistrat beneficiu pentru a se putea face plata venitului catre asociatul titular.

III.b Referitor la suma de y lei reprezentand majorari de intarziere la impozit pe venit, se retine ca aceasta obligatie suplimentara datorata bugetului de stat a fost stabilita in sarcina contribuabilului pentru debitul suplimentar de plata aferent perioadei ianuarie-decembrie 2008.

Intrucat potrivit celor prezentate la punctul anterior al prezentei decizii, in sarcina contestatorului a fost mentinut ca datorat debitul de natura impozitului pe venit in suma de y lei, se retine ca acesta datoreaza si suma de y lei cu titlu de majorari de intarziere, reprezentand masura accesorie in raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept **“accesorium sequitur principale”**.

In drept, spetei analizate ii sunt aplicabile prevederile art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) si (7) ale Cap. 3 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, publicata in Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor la calculul majorarilor de intarziere, se precizeaza:

“CAP. 3 Majorari de intarziere

ART. 119 Dispozitii generale privind majorari de intarziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere[...]”.

“ART. 120 Majorari de intarziere

(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv [...]”.

(7) Nivelul majorarii de intarziere este de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

Din continutul prevederilor legale citate mai sus, se retine ca un contribuabil datoreaza bugetului de stat majorari de intarziere **“pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata”**, obligatii de plata accesorii care se calculeaza pentru perioada cuprinsa intre termenul de scadenta si data stingerii debitului datorat.

Asa fiind, in contextul celor de mai sus se constata ca sustinerile petentei nu sunt justificate si pe cale de consecinta aceasta datoreaza

bugetului consolidat al statului si accesorile aferente obligatiilor fiscale suplimentare datorate pentru perioada ianuarie-decembrie 2008, astfel incat contestatia formulata de contribuabil referitoare la acest capat de cerere, urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata pentru suma de y lei, reprezentand majorari de intarziere la impozit pe venit.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art. 209, alin. (1), lit. a; art. 210; si ale art. 216, alin. (1) din Ordonanta Guvernului 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007 cu modificarile si completarile ulterioare), se

DECIDE:

1. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de d-na KG cu domiciliul in mun. Cluj-Napoca, C.N.P. ... pentru suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei) si majorari de intarziere (y lei) la sursa impozit pe venit, stabilita suplimentar prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. -/...08.2010.

2. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petenta si Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Cluj, in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV