

DECIZIA nr. 58 din 2011
privind soluționarea contestației depusă de
X Tulcea
înregistrată la D.G.F.P. Tulcea sub nr. ...

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX, cap.2, art. 209 din O.G. nr. 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul de Inspecție Fiscală prin adresa nr. ..., înregistrată la DGFP TULCEA sub nr. ..., asupra contestației formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr. ... privind impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal datorat trim.3 și trim.4 anul 2009.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207, pct.(1) din OG 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, în raport cu data de primire a Raportului de Inspecție fiscală nr. ... și a Deciziei de impunere nr. ... (potrivit semnăturii de primire pe adresa de înaintare atașată în copie la dosarul cauzei...) și data depunerii contestației la DGFP Tulcea sub nr.

Contestația este semnată de titularul dreptului procesual și confirmată cu ștampila contribuabilului, conform prevederilor art. 206 din OG 92/2003R.

Contestația este îndreptată împotriva Dispoziției de măsuri nr. ... și Raportului de inspecție fiscală nr. ... în baza căruia s-a emis în conformitate cu prevederile art. 109 alin. (2) din OG 92/2003R decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată nr. ..., singurul act administrativ care constituie titlul de creanță în materia obligațiilor fiscale și care poate fi contestat, potrivit art. 110 alin. (3) din OG 92/2003R coroborat cu pct. 107.1 din HG 1050/2004 și cu art. 209 din OG 92/2003R.

Cu adresa nr. ... organul de soluționare competent a solicitat petentei, dacă înțelege, să conteste și decizia de impunere nr. De asemenea s-a solicitat X să menționeze totalul sumei contestate individualizată pe naturi de impozite, taxe, accesorii conform punctului 2.1 din OPANAF 2137/2011.

Petenta răspunde prin adresa ... că prin contestația înregistrată la DGFP Tulcea cu nr...., contestă Decizia de impunere nr...., respectiv suma totală de ...lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal datorat semestrului 2 anul 2009.
- ... lei - majorări de întârziere - perioada ...
- ... lei - majorări de întârziere - perioada ...
- ... lei - penalități aferente perioadei - perioada ...

Condițiile de procedură fiind îndeplinite prin respectarea prevederilor art. 206, 207, și 209 din OG 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Petenta, X cu sediul în ..., str. ..., nr., bl., sc., ap., jud. Tulcea, identificată prin CUI ..., prin contestația înregistrată la DGFP Tulcea sub nr. ... contestă Raportul de inspecție fiscală nr. ... în baza căruia s-a emis în conformitate cu prevederile art. 109 alin. (2) din OG 92/2003R decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată nr. ... și Dispoziția de măsuri nr. ... motivând următoarele:

- "În urma efectuării controlului, au fost verificate contractele de vânzare – cumpărare și certificate de moștenitor încheiate în semestrul 2 anul 2009 și s-a constatat că impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal datorat semestrului 2 anul 2009 a fost calculat și virat corect la bugetul general consolidat, însă în declarația 208 aferentă semestrului 2 anul 2009 în mod greșit a fost cuprins și o parte din impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal aferent semestrului 1 anul 2009."

- "Prin prezenta declar că sunt de acord cu măsurile impuse de organul de inspecție fiscală cu excepția impozitului pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal în declarația privind obligațiile de plată la Bugetul General Consolidat aferent trim. 3 și trim. 4 2009, formular 208, corectă fiind suma de ... lei și nu suma de ... lei, așa cum eronat a fost consemnat în Declarația 208."

În final solicită admiterea Contestației privind Decizia de impunere nr. ..., în sumă totală de ... reprezentând:

- ... lei - impozit pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal datorat semestrului 2 anul 2009.
- ... lei - majorări de întârziere - perioada ...
- ... lei - majorări de întârziere - perioada ...
- ... lei - penalități aferente perioadei - perioada ...

II. Organele fiscale din cadrul DGFP Tulcea - Activitatea de Inspecție Fiscală, au efectuat o inspecție fiscală privind verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabil, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

La finalizarea inspecției s-a emis Raportul de inspecție fiscală nr. ..., în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală prin care s-a stabilit, suplimentar TVA de plată ... lei cu accesorii aferente în valoare de ... lei, impozit pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal stabilit suplimentar în sumă de ... lei și accesorii aferente în sumă de ... lei în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a), art. 149 alin. (1) lit. a), art. 145¹alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. .

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a constatărilor organelor de inspecție fiscală a susținerii petentei precum și a actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

1. Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ..., cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea are competență de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care dispoziția privind măsurile nu se referă la stabilirea de impozite, taxe, contribuții, datorie vamală precum și accesorii ale acestora, ci la măsuri în sarcina contribuabilului, neavând caracterul unui titlu de creanță fiscală.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. ... organele de inspecție fiscală au dispus X îndeplinirea măsurilor dispuse de organul de control.

Prin contestația formulată X contestă atât decizia de impunere nr. ... cât și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.

În drept, potrivit art.209 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este competentă să soluționeze „*Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală[...]*”

Ordinul ministrului finanțelor publice 1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, la pct.1 din Anexa 2 Instrucțiunile de completare a formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, prevede :

“ Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. **Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului.**”

Întrucât măsurile stabilite în sarcina X prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale ale contestatoarei, fapt pentru care Dispoziția nu are caracterul unui titlu de creanță și nici nu reprezintă un act administrativ fiscal asimilat deciziei de impunere, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, DGFP neavând competență de soluționare a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, potrivit art.209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

„Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente” coroborat cu pct. 5.3 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 conform căruia, „Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului etc.”

Pentru motivele mai sus expuse, pentru capătul de cerere prin care petenta s-a îndreptat împotriva Dispoziției de măsuri nr. ..., competența de soluționare va fi declinată Activității de inspecție fiscală Tulcea în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri.

2. Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă a fost stabilit în conformitate cu prevederile legale prin decizia de impunere nr. ..., impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal stabilit suplimentar în sumă de ... lei și accesorii aferente în sumă de ... lei.

În fapt, organele fiscale din cadrul DGFP Tulcea - Activitatea de Inspecție Fiscală au efectuat o inspecție fiscală privind verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabil, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriiilor aferente acestora.

Inspecția fiscală s-a finalizat prin Raportul de inspecție fiscală nr. ..., în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală prin care s-a stabilit în sarcina X impozit pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal stabilit suplimentar în sumă de ... lei și accesorii aferente în sumă de ... lei în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a), art. 149 alin. (1) lit. a), art. 145¹alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Prin contestația depusă la DGFP Tulcea cu nr. ... petenta contestă numai suma de ... lei reprezentând impozit pe venituri din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal și accesorii aferente în sumă de ... lei.

În urma verificării organele fiscale au stabilit pentru trim.1 și trim.2 - 2009, la sursa impozit pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, diferențe suplimentare în sumă de ... lei. De asemenea în conformitate cu art.120 din OG 92/2003 R s-au calculat pentru debitul stabilit suplimentar accesorii în sumă de ... lei

Conform Raportul de inspecție fiscală nr. ...” Pentru anul 2009, diferența de impozit pe veniturile din transferul proprietății imobiliare din patrimoniul

personal stabilită suplimentar în sumă de ... lei, dintre organul de inspecție fiscală și declarațiile contribuabilului rezultă din:

- declararea eronată a impozitului pe veniturile din transferul proprietății imobiliare din patrimoniul personal în declarația privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat aferentă trim.1 și trim.2 2009 - formular 100, respectiv suma de ... lei, corectă fiind suma de ... lei.
- declararea eronată a impozitului pe veniturile din transferul proprietății imobiliare din patrimoniul personal în declarația privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat aferentă trim.3 și trim.4 2009 - formular 100, respectiv suma de ... lei, corectă fiind suma de ... lei."

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile OG 92/2003R privind codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, H.G. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, OPANAF 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și OPANAF 1378/2005 pentru aprobarea formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală".

În conformitate cu prevederile art.77¹ din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare X are obligația stabilirii, încasării, declarării și virării impozitului pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal aferent tranzacțiilor efectuate de către persoanele fizice prin acte de autentificare.

În perioada ... impozitul stabilit a fost virat și reținut integral la bugetul de stat. Începând cu 14.05.2010, impozitul stabilit a fost distribuit în cotele stabilite prin lege, respectiv :

- cota de 50% - la bugetul de stat
- cota de 50% - la bugetul unităților administrativ teritoriale pe teritoriul cărora se află bunurile imobile ce au făcut obiectul înstrăinării.

Din afirmațiile petentei - "În urma efectuării controlului, au fost verificate contractele de vânzare – cumpărare și certificate de moștenitor încheiate în semestrul 2 anul 2009 și s-a constatat că impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal datorat semestrului 2 anul 2009 a fost calculat și virat corect la bugetul general consolidat, însă în declarația 208 aferentă semestrului 2 anul 2009 în mod greșit a fost cuprins și o parte din impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal aferent semestrului 1 anul 2009." și

- „Prin prezenta declar că sunt de acord cu măsurile impuse de organul de inspecție fiscală cu excepția impozitului pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal în declarația privind obligațiile de plată la Bugetul General Consolidat aferent trim. 3 și trim.4 2009, formular 208, corectă fiind suma de ... lei și nu suma de ... lei, așa cum eronat a fost consemnat în Declarația 208." reiese că în declarația 208 aferentă semestrului II anul 2009 au

fost preluate sume care se regăsesc și în declarația 208 aferenta semestrului I 2009.

În vederea soluționării contestației formulată de X , organul de soluționare competent a solicitat organului de inspecție fiscală prin adresa nr. ... :

” - specificarea documentelor verificate care au condus la stabilirea diferenței de impozit pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal aferent trim.1 și trim.2 2009

- să specifice dacă s-a verificat impozitul calculat și reținut aferent trim.1, trim.2, trim.3 și trim.4 2009 și dacă a fost declarat și calculat corect

- s-a verificat dacă declararea parțială a impozitului pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal în Declarația 100 aferentă trim.3 și trim.4 2009, X a cuprins o parte din impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal aferent trim.1 și trim.2 anul 2009 și în declarația 100 aferentă trim.3 și trim.4

Din Raportul de inspecție fiscală nr. ... , referatul cu propuneri de soluționare a contestației și adresa de răspuns nr. ... rezultă:

- diferența în sumă de ... lei, stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală reprezentând impozit pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, aferent trim.1 și trim.2 2009, a avut la bază declarațiile privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat – formular 100 și declarația informativă privind impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal”208” aferent semestrului 2 2009

- organele de inspecție fiscală au verificat prin sondaj impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal - respectiv trim.2 și trim.3 2009, iar impozitul în sumă de ... lei a fost stabilit suplimentar ca diferența între declarațiile privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat - formular 100 nr...., respectiv nr....și declarația informativă privind impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal “208” aferent semestrului 2 2009.

Numai compararea celor două declarații (Declarația 100 și Declarația 208) privind impozitul pe venitul din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal aferent anului 2009 nu este suficientă pentru stabilirea de către organul fiscal a diferențelor suplimentare.

Conform prevederilor OG 92/2003, art. 94 alin(1) și alin(2) lit.a), art.105 precum și ale punctului 102.1 din HG 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG 92/2003:

ART. 94 Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

ART. 105 Reguli privind inspekția fiscală

(1) Inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.

102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.

Față de cele menționate mai sus rezultă că organul fiscal nu a verificat toate documentele justificative relevante pentru stabilirea obligațiilor fiscale, respectiv diferențele suplimentare au fost stabilite de organul de control prin compararea celor două declarații (100 și 208) depuse de petentă fără a se verifica dacă în declarația 100 aferentă trim.3 și trim.4 2009 X a cuprins și o parte din impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal aferent trim.1 și trim.2 2009, fiind astfel parțial dublu declarat

Prin urmare, organele de soluționare nu se pot pronunța asupra datorării de către contribuabil a impozitului pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal în sumă de ... lei aferent trim.3 și trim.4 2009 în condițiile în care din instrumentarea speței rezultă că la stabilirea obligației de plată, organele de inspekție fiscală nu au procedat la constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor ce rezultă din activitatea X

De asemenea nici în Decizia de impunere nr...., în Raportul de inspekție fiscală nr.... și nici în referatul cu propuneri de soluționare a contestației nu este stipulat nici un temei legal care a stat la baza stabilirii diferențelor privind impozitul pe venitul din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal. Conform art.41 și art.43 din OG 92/2003 :

Art.41 " În înțelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale" și

Art.43 „Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite numai în formă scrisă.

(2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;

- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;
- g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) ștampila organului fiscal emitent;
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului.

Ordinul 1378/2005 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" la anexa 2 privind *Instrucțiuni de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală"* prevede la punctul 5 lit.d) "*Informațiile din conținutul formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală" se vor completa după cum urmează:*

[...]

d) rubrica "*Temeiul de drept*": *se va prezenta detaliat și în clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului sau a altor elemente prevăzute de lege.*"

În consecință, având în vedere că diferențele suplimentare au fost stabilite de organul de control prin compararea celor două declarații (100 și 208) depuse de petentă fără a se verifica dacă în declarația 100 aferentă trim.3 și trim.4 2009 , X a cuprins și o parte din impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal aferent trim.1 și trim.2 2009, cât și faptul că motivele pentru care a fost stabilită diferența la impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal în sumă de ... lei nu se întemeiază pe argumente legale, urmează a se desființa parțial Decizia de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, numai pentru suma de ... lei cu accesoriile aferente în sumă de ... lei în conformitate cu prevederile art.216 alin.(3) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: „ **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**” coroborat cu pct.11.6 din OPANAF 2137/2011 care prevede “**Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente**”.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art.216 din OG 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Art.1 Declinarea competenței de soluționare a contestației formulată de X împotriva Dispoziției de măsuri nr. ..., în favoarea Activității de inspecție fiscală Tulcea.

Art.2 Desființarea Deciziei de impunere nr. ..., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.... pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe venit din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal aferent trim.3 și trim.4 – 2009 și accesorii aferente în sumă de ... lei stabilite de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ, urmând ca organele de inspecție fiscală să încheie un nou act administrativ fiscal conform celor menționate în prezenta decizie.

Art.3 Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării, la Tribunalul Tulcea - secția contencios administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV