

D E C I Z I A nr.99/35/28.01.2015

privind soluționarea contestației formulate de domnul X din Sînmihaiu German, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.../08.10.2014

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr.../08.10.2014 de către AJFP Timiș, Inspecție fiscală asupra contestației formulate de domnul X, CNP ..., cu domiciliul în localitatea ..., împotriva:

1. Deciziei de impunere nr.../11.09.2014 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, încheiată de către Activitatea de inspecție fiscală și care vizează suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere.

2. Deciziei de impunere nr.../17.12.2012 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, încheiată de către Activitatea de inspecție fiscală și care vizează suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală și îndeplinește cerințele care privesc semnătura contestatorului.

Constatând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.a din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, contestatorul solicită anularea Deciziei de impunere nr.../11.09.2014 ca fiind vădit nelegală și constatarea nulității Deciziei de impunere nr.../17.12.2012, arătând următoarele:

Prin Decizia de impunere nr.../11.09.2014, DGFP Timiș recunoaște că Decizia de impunere nr.../17.12.2012, contestată, nu a fost emisă pe seama contribuabilului X, CNP ..., fiind emisă pe numele altei persoane decât aceea care avea calitatea de contribuabil, respectiv pe numele PFA X CIF RO

In fapt, prin Decizia de impunere nr.../17.12.2012 au fost stabilite obligații fiscale aferente perioadei 01.01.2007 - 31.12.2011, pentru desfășurarea de activități agricole, în valoare de ... lei.

Deși prin raportul de inspecție fiscală aceste obligații au fost stabilite în sarcina persoanei fizice, decizia de impunere a fost emisă pe seama unui alt contribuabil, cu date de identificare distincte, respectiv PFA X CIF RO

Acest contribuabil a și fost executat silit în baza Deciziei de impunere nr.../17.12.2012, până la pronunțarea Deciziei civile nr.../2014 din 02.07.2014 de către Tribunalul Timiș, în dosarul nr.../325/2013, definitivă, prin care a fost admisă contestația la executare formulată de contribuabilul PFA.

Contestatorul susține că a arătat în permanență că Decizia de impunere nr.../17.12.2012 a fost emisă pe seama unui alt contribuabil și nu pe seama debitorului obligației fiscale, decizia de impunere fiind emisă cu nerespectarea dispozițiilor OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Potrivit art.17 alin.(2) și art.87 din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, decizia de impunere nu poate fi emisă decât pe numele persoanei care are calitatea de contribuabil, respectiv, este debitorul unor obligații fiscale. In speța, prin raportul de inspecție fiscală contestat, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina persoanei fizice. Cu toate acestea, decizia de impunere a fost emisă pe seama PFA X și nu a persoanei fizice debitoare.

PFA X a fost înregistrată cu acest statut în data de 07.02.2012, fiind înregistrată la ORC Timiș sub nr.../07.02.2012 din data de 07.02.2012.

Prin urmare, cum debitul stabilit în sarcina persoanei fizice reprezintă TVA pentru perioada 01.01.2007 - 31.11.2011, PFA nu poate avea calitatea de contribuabil, în sensul dispozițiilor legale, pentru acest debit născut anterior constituirii și înregistrării PFA.

Calitatea de contribuabil o are persoana fizică și nu PFA, care nu era înregistrată cu acest statut și nu avea calitatea de contribuabil din punct de vedere juridic la data stabilirii obligațiilor fiscale în sarcina persoanei fizice.

Indicarea ca debitor al obligației fiscale a altui contribuabil, cu date de identificare fiscală proprii, contribuabil distinct și diferit de cel în sarcina căruia au fost stabilite obligațiile fiscale, echivalează cu lipsa acestei mențiuni, ceea ce atrage, potrivit art.46 din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, nulitatea actului administrativ astfel încheiat.

Lipsa acestei mențiuni nu poate fi complinită pe calea îndreptării erorilor materiale din actele administrative, așa cum a procedat DGFP Timiș prin Decizia nr.../11.09.2014 emisă pentru îndreptarea erorilor materiale din Decizia de impunere nr.../17.12.2012, pe care o înlocuiește.

In speța, nu este vorba de o greșală de redactare cu privire la numele contribuabilului. In decizia de impunere a fost menționată drept contribuabil o

altă persoană, având date de identificare diferite față de contribuabilul în sarcina căruia au fost stabilite obligațiile fiscale.

Așa cum rezultă din Decizia de impunere nr..../17.12.2012, aceasta a fost emisă pe numele PFA X, identificată cu CIF RO ..., față de CNP cu care este identificată persoana fizică.

Mențiunea greșită nu a vizat doar numele contribuabilului ci chiar identitatea acestuia din punct de vedere juridic, situație în care este evident că această eroare care atrage nulitatea actului administrativ fiscal, nu poate fi îndreptată pe calea unei alte decizii de impunere.

De asemenea, contestatorul susține faptul că, și în ipoteza în care s-ar aprecia că deși, ca efect al nelegalității, Decizia de impunere nr..../11.09.2014 nu poate înlocui Decizia de impunere nr..../17.12.2012, aceasta rămâne o decizie de sine stătătoare, noua decizie de impunere este nelegală raportat la termenul de prescripție.

Astfel, Decizia de impunere nr..../11.09.2014 a fost emisă pentru obligații fiscale aferente perioadei 01.01.2007 - 31.12.2011.

Potrivit art.91 alin.(1) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, termenul începând să curgă, potrivit alin.(2) de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Termenul de prescripție pentru creanța născută în anul 2007 a început să curgă în data de 01.01.2008. Cum decizia de impunere a fost emisă în data de 11.09.2014, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale pentru anul 2007 s-a prescris.

Concluzionând, contestatorul susține că actele administrative fiscale sunt vădit nelegale.

Decizia de impunere nr..../17.12.2012 este lovită de nulitate absolută deoarece îi lipsește unul dintre elementele prevăzute de art.46 din OG nr.922/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, respectiv numele și prenumele contribuabilului, iar lipsa acestei mențiuni atrage nulitatea absolută a actului administrativ fiscal în temeiul aceluiași articol.

Decizia de impunere nr..../11.09.2014 emisă pentru îndreptarea erorilor materiale din Decizia de impunere nr..../17.12.2012, pe care o înlocuiește, este nelegală, întrucât tinde, printr-un procedeu nepermis, respectiv pe calea îndreptării erorii materiale prevăzută de art.48 din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, la acoperirea unui viciu al actului administrativ, viciu sancționat de art.46 din OG nr.92/2003 cu nulitatea absolută a actului astfel încheiat.

Ca efect al nelegalității, Decizia de impunere nr..../11.09.2014 nu poate înlocui Decizia de impunere nr..../17.12.2012.

Pentru toate aceste considerente, din care rezultă nelegalitatea vădită a actelor administrative fiscale atacate, contestatorul solicită admiterea

contestației așa cum a fost formulată.

II. Organele fiscale din cadrul AJFP Timiș, Inspecție fiscală, au consemnat următoarele:

Prin Raportul de inspecție fiscală nr.../17.12.2012 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.../17.12.2012 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, organele de inspecție fiscală, au constatat că în perioada supusă inspecției fiscale, respectiv 01.01.2007 - 31.12.2011, persoana fizică X a exploatat terenuri agricole proprietate personală, luate în arendă sau sub altă formă.

Incepând cu luna iulie 2007, când începe să facă plata arendeii în produse agricole, conform clauzelor contractuale stipulate în contractele de arendare, persoana fizică X realizează venituri din livrarea de produse agricole, respectiv cereale.

Astfel, în cursul anului 2007, persoana fizică X a desfășurat de o manieră independentă o activitate economică (producție agricolă), în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, așa cum este definită la art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dobândind astfel calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al TVA.

Organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea producției agricole pe care persoana fizică X a realizat-o în anul 2007 este superioară plafonului de scutire de TVA în suma de 119.000 lei, respectiv fiind estimată la 30 noiembrie 2007, la suma de ... lei.

Astfel, persoana fizică X trebuia să solicite organului fiscal competent, înregistrarea în scopuri de TVA până la data de 10.12.2007, urmând să fie înregistrat în scopuri de TVA potrivit prevederilor art.153 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contribuabilul a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, prin opțiune, fiindu-i atribuit CIF RO ..., după data de 07.02.2012 când devine persoană fizică autorizată înregistrată la ORC Timiș sub nr...., în baza Certificatului de înregistrare seria ... emis de către ORC Timiș.

Urmare stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală au concluzionat că în perioada 01.07.2008 - 30.11.2011, persoana fizică X a realizat venituri din livrarea de produse agricole (cereale) în suma de ... lei, pentru care avea obligația colectării TVA în sumă de ... lei.

Pentru diferența de TVA în sumă de ... lei, datorată de contribuabil și neachitată, au fost calculate dobânzi de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

In baza prevederilor art.48 din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la emiterea Deciziei de impunere nr.../11.09.2014, care înlocuiește Decizia de impunere nr.../17.12.2012, emisă inițial pentru contribuabilul X, persoană fizică autorizată, având CIF RO ... și nu pentru contribuabilul X, persoană fizică, având CNP

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, având în vedere motivațiile contestatorului, constatările organelor de inspecție fiscală, actele normative în raport cu perioada în cauză, se rețin următoarele:

A. Referitor la Decizia de impunere nr.../11.09.2014 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestației se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care aceasta depinde de existența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.

Contestația în cauză este formulată de către domnul X, în calitate de persoană fizică identificată prin CNP

De asemenea, domnul X desfășoară activitate sub formă de PFA, înregistrată la ORC Timiș sub nr.../07.02.2012 și are ca obiect de activitate: Activități în ferme mixte - cultura vegetală combinată cu creșterea animalelor - cod CAEN 0150, în baza Certificatului de înregistrare seria ... emis de către ORC Timiș.

Incepând cu data de 14.02.2012, PFA X este înregistrată prin opțiune în scopuri de TVA, fiindu-i atribuit CIF RO

In data de 25.06.2012, PFA X a solicitat fostei DGFP Timiș, rambursarea sumei de 82.801 lei, reprezentând soldul sumei negative a TVA, pentru perioada 14.02.2012 - 31.05.2012. Urmare a acestei solicitări, a fost efectuată o inspecție fiscală, finalizată prin Raportul de inspecție fiscală nr.../17.12.2012, prin care a fost aprobată la rambursare întreaga sumă solicitată.

In timpul desfășurării inspecției fiscale la PFA X, organele de inspecție fiscală au constatat că și anterior înregistrării ca PFA, în perioada anilor 2007 - 2011, persoana fizică X a realizat venituri din efectuarea de activități agricole.

Ca urmare, pe numele persoanei fizice X, a fost încheiat Raportul de inspecție fiscală nr.../17.12.2012 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.../17.12.2012 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, care vizează suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere.

Ulterior încheierii RIF nr.../17.12.2012 și emiterii Deciziei de impunere nr.../17.12.2012, organele de inspecție fiscală au procedat la emiterea Deciziei de impunere nr.../11.09.2014, care înlocuiește Decizia de impunere nr.../17.12.2012, emisă inițial pentru contribuabilul X, persoană fizică autorizată, având CIF RO ... și nu pentru contribuabilul X, persoană fizică, având CNP

Prin contestația formulată, petentul invocă în esență faptul că, actele administrative fiscale atacate sunt nelegale și ca efect al nelegalității, Decizia de impunere nr.../11.09.2014 nu poate înlocui Decizia de impunere nr.../17.12.2012.

În speța, se constată faptul că, petentul a contestat Decizia de impunere nr.../17.12.2012 prin care s-au stabilit aceste obligații fiscale suplimentare.

Prin Decizia nr.../29.04.2013 emisă de fosta DGFP Timiș, s-a decis respingerea ca neîntemeiată a contestației înregistrată sub nr. .../31.01.2013.

De asemenea, se reține faptul că, la data de 30 mai 2013, persoana fizică X a formulat acțiune la Tribunalul Timiș prin care a solicitat anularea:

- Deciziei nr.../29.04.2013 emisă în soluționarea contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../17.12.2012
- Deciziei de impunere nr.../17.12.2012 și a Raportului de inspecție fiscală nr.../17.12.2012,

cauza făcând obiectul dosarului nr.../30/2013 aflat pe rolul Tribunalului Timiș, Secția de contencios administrativ și fiscal, astfel că, obiectul prezentei contestații se află în stransă interdependență cu soluția ce urmează a fi dată litigiului fiscal antementionat.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la emiterea unei soluții definitive și irevocabile de către instanța de judecată cu privire la acțiunea formulată de către persoana fizică X, DGRFP Timișoara prin Serviciul de soluționare a contestațiilor are posibilitatea legală de a suspenda soluționarea pe fond a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../11.09.2014 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, încheiate de către Activitatea de inspecție fiscală și care vizează suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere.

În drept, prevederile art.214 alin.(1) lit.b) și alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

[...] b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.

[...] (3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”

Totodată, potrivit art.216 alin.(4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art.214”.

Având în vedere cele prezentate mai sus, Serviciul soluționare a contestațiilor din cadrul DGRFP Timișoara, umează a dispune suspendarea soluționării contestației persoanei fizice X, formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../11.09.2014 pentru obligațiile fiscale în sumă totală de ... lei, până la soluționarea definitivă a acțiunii în contencios administrativ formulată de petent.

B. Referitor la Decizia de impunere nr.../17.12.2012 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care, prin Decizia de soluționare nr.../29.04.2013, rămasă definitivă în sistemul căilor administrative de atac, fosta DGFP Timiș prin Serviciul de soluționare a contestațiilor s-a pronunțat asupra cauzei cu același obiect și aceleași părți, în speța operând autoritatea de lucru judecat.

Așa cum s-a reținut la punctul A), Decizia de impunere nr.../17.12.2012, a făcut obiectul contestației înregistrată la fosta DGFP Timiș sub nr.../31.01.2013 și care a fost soluționată prin Decizia nr.../29.04.2013, în sensul respingerii ca neîntemeiată a contestației formulate.

În drept, cu privire la raportul Codului de procedură fiscală cu alte acte normative, potrivit dispozițiilor art.2 alin.(3) și art.217 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicat:

Art.2 “(3) Unde prezentul cod nu dispune se aplică prevederile Codului de procedură civilă”.

Art.217 “(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei”.

Astfel, conform dispozițiilor art.163 și art.166 din Codul de procedură civilă, cu modificările și completările ulterioare:

Art.163 “(1) Nimeni nu poate fi chemat în judecată pentru aceeași cauză, același obiect și de aceeași parte înaintea mai multor instanțe.

(2) Această excepție se va putea ridica de părți sau de judecător în orice stare a pricinii în fața instanțelor de fond.”

Art. 166 “Excepția puterii lucrului judecat se poate ridica, de părți sau de judecător, chiar înaintea instanțelor de recurs.”

În speța sunt aplicabile și prevederile pct.9.4. din OANAF nr.2906/2014 privind Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

9.4. “În soluționarea contestațiilor, excepțiile de procedură și de fond pot fi următoarele: excepția de nerespectare a termenului de depunere a contestației, excepția de necompetență a organului care a încheiat actul contestat, excepția lipsei semnăturii sau a ștampilei de pe contestație, excepția lipsei de interes, excepția lipsei de calitate procesuală, excepția reverificării aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație bugetară, prescripția, puterea de lucru judecat etc.”

Din situația de fapt prezentată, coroborat cu dispozițiile legale invocate, rezultă că, acest capăt de cerere al contestației se încadrează în excepția prevăzută de Codul de procedură civilă, având în vedere că și contestația înregistrată la fosta DGFP Timiș sub nr.../31.01.2013 a avut același obiect, părți și cauză.

Contestatorul și-a exercitat dreptul conferit de legiuitor de a formula calea de atac cu privire la Decizia de impunere nr.../17.12.2012, cu ocazia primei contestații depusă, respectiv contestația înregistrată la DGFP Timiș sub nr.../31.03.2013, soluționată prin Decizia nr.../.../29.04.2013.

Ținând cont de prevederile legale care instituie excepția autorității de lucru judecat și având în vedere că asupra Deciziei de impunere nr.../17.12.2012, care formează obiectul contestației, fosta DGFP Timiș prin Serviciul de soluționare a contestațiilor s-a pronunțat prin decizie rămasă definitivă în sistemul căilor administrative de atac, DGRFP Timișoara prin Serviciul de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, întrucât, în cauză, există autoritate de lucru judecat.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) și alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003

Republicată, privind Codul de procedură fiscală, titlul IX privind soluționarea contestațiilor formulate împotriva măsurilor dispuse prin actele administrative fiscale, în baza referatului nr.../27.01.2015, se

DECIDE:

1. Respingerea contestației formulată de domnul X din Sînmihaiu German, împotriva Deciziei de impunere nr.../17.12.2012 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, încheiată de către Activitatea de inspecție fiscală și care vizează suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere,

în cauză constatându-se autoritatea de lucru judecat.

2. Suspendarea soluționării contestației formulată de domnul X din Sînmihaiu German, împotriva Deciziei de impunere nr.../11.09.2014 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, încheiată de către Activitatea de inspecție fiscală și care vizează suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere,

până la pronunțarea unei soluții definitive și irevocabile în acțiunea aflată pe rolul instanței de judecată, procedura administrativă de soluționare a contestației, urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute.

Prezenta decizie se comunică la:

- domnul X din Sînmihaiu German
- AJFP Timiș, Inspecție fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OANAF nr.2906/2014

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL,