

DECIZIA nr.453 din **.2010** privind solutionarea
contestatiei formulata de domnul X,
cu domiciliul in Bucuresti, sos. .,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. .

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ., inregistrata sub nr. ., de catre Administratia Finantelor Publice sector 2 cu privire la contestatia formulata de domnul X.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organele fiscale teritoriale sub nr. ., il constituie Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. ., prin care i s-a stabilit contribuabilului majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile din transferul titlurilor de valoare in suma de **. lei**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul X.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. . organele fiscale au stabilit in sarcina contribuabilului X majorari de intarziere in suma de. lei, aferente impozitului pe venitul din transferul titlurilor de valoare in cuantum de. lei, calculate pentru perioada 26.01.2007-31.12.2007.

II. Prin contestatia formulata domnul X arata ca in data de 24.01.2007 a inregistrat la AFP sector 2 sub nr., declaratia 226, prin care a declarat castigul net obtinut in cursul anului 2006 pentru tranzactiile titlurilor de valoare in mai putin de 365 de zile, la care a anexat fisa de portofoliu si a achitat impozitul datorat cu cota de 16%, in suma de . lei cu chitanta nr. ..

Contestatorul invoca prevederile art. 67 din Codul fiscal si Instructiunile CNVM nr. 12/2005, potrivit carora impozitul se calculeaza prin aplicarea cotei de 16% asupra castigului net realizat din tranzactionarea titlurilor de valoare care au fost dobandite si instrainate pe o perrioda mai mica de 365 de zile si, prin urmare, in mod eronat, organul fiscal a calculat impozitul datorat raportat la castigul brut realizat in anul 2006 din tranzactii cu valori mobiliare.

Contestatorul sustine ca in mod eronat s-au calculat accesorii aferente castigului brut, intrucat aplicarea impozitului in mod eronat la castigul brut este in contradictie cu rezultatele obtinute, majorand nejustificat obligatiile de plata.

In concluzie, contestatorul solicita anulara accesoriilor in suma de . lei, pe motiv ca impozitul datorat este final la data depunerii declaratiei 226 din 24.01.2007.

III. Fata de constatarile organelor de administrare fiscala, sustinerile contestatorului, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca persoana fizica datoreaza majorarile de intarziere stabilite de organele fiscale pentru impozitul pe castigurile din transferul titlurilor de valoare, altele decat titlurile de participare la fondurile deschise de investitii si partile sociale, care au fost dobandite si instrainate intr-o perioada mai mica de 365 de zile, in conditiile in care obligatia de plata principala asupra careia au fost calculate majorarile de intarziere nu a fost stabilita printr-un titlu de creanta emis in conditiile legii.

In fapt, domnul X a depus sub nr. . "Declaratia privind impozitul datorat pe castigul din transferul titlurilor de valoare, altele decat titlurile de participare la fondurile deschise de investitii si partile sociale" (formularul 226), prin care a declarat un castig in suma de . lei si un impozit datorat aferent in suma de . lei.

In baza Declaratiei speciala privind veniturile realizate pe anul 2006" (formularul 200) sub nr. . Administratia Finantelor Publice sector 2 a emis domnului X Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate de persoanele fizice romane pe anul 2006 nr. ., din care rezulta urmatoarele:

- castig net din transferul titlurilor de valoare detinute mai putin de 365 zile, inclusiv: . lei;
- impozit pe venitul net anual impozabil datorat: . lei;
- obligatii stabilite privind platile anticipate: . lei;
- diferente de impozit anual de regularizat stabilite in minus: . lei.

Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. . organul fiscal a stabilit accesorii in suma de . lei, aferente impozitului datorat pe castigurile din transferul titlurilor de valoare in suma de . lei, individualizat prin declaratia nr. . si calculate pentru perioada **26.01.2007-31.12.2007**.

La dosarul cauzei se afla Instiintarea de compensare nr. ., prin care organul fiscal a compensat din oficiu suma de . reprezentand diferenta de impozit anual de regularizat stabilita in minus conform deciziei de impunere nr. ., cu suma de . lei reprezentand "impozit datorat pe castigurile din transferul titlurilor de valoare" conform declaratiei nr. ..

Prin referatul cauzei nr.. Administratia Finantelor Publice sector 2 a comunicat ca prin declaratia 226, contribuabilul inscrie castigul net . lei cu impozit de . lei in loc de suma evidentiata in fisa de portofoliu la capitolul castig in suma de . lei asa cum prevede si formularul 226 la capitolul B punctul 1.

In drept, potrivit art. 21, art. 45, art. 82, art. 85, art. 86, art. 110, art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 21. - (1) **Creantele fiscale reprezinta drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezulta din raporturile de drept material fiscal.**

(2) Din raporturile de drept prevazute la alin. (1) rezulta atat continutul, cat si cuantumul creantelor fiscale, reprezentand drepturi determinate constand in:

a) dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adaugata, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), denumite creante fiscale principale;

b) *dreptul la perceperea majorarilor de intarziere, in conditiile legii, denumite creante fiscale accesorii (...).*"

"Art. 45. - Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul in care este comunicat contribuabilului sau la o data ulterioara mentionata in actul administrativ comunicat, potrivit legii".

"Art. 82. - (2) **In declaratia fiscala contribuabilul trebuie sa calculeze cuantumul obligatiei fiscale, daca acest lucru este prevazut de lege**".

"**Art. 85. - (1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:**

a) **prin declaratie fiscala, in conditiile art. 82 alin. (2) si art. 86 alin. (4);**

b) **prin decizie emisa de organul fiscal, in celelalte cazuri**".

"Art. 86. - (1) **Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de cate ori acesta modifica baza de impunere.**

(3) Decizia de impunere se emite, daca este necesar, si in cazul in care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 89.

(4) **Declaratia fiscala intocmita potrivit art. 82 alin. (2) este asimilata cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificari ulterioare,** si produce efectele juridice ale instiintarii de plata de la data depunerii acesteia.

(5) In situatia in care legea nu prevede obligatia de calculare a impozitului, declaratia fiscala este asimilata unei decizii referitoare la baza de impunere.

(6) Decizia de impunere si decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii constituie si instiintari de plata, de la data comunicarii acestora, in conditiile in care se stabilesc sume de plata".

"Art. 110. - (1) In sensul prezentului titlu, colectarea consta in exercitarea actiunilor care au ca scop stingerea creantelor fiscale.

(2) **Colectarea creantelor fiscale se face in temeiul unui titlu de creanta sau al unui titlu executoriu, dupa caz.**

(3) **Titlul de creanta este actul prin care se stabileste si se individualizeaza creanta fiscala,** intocmit de organele competente sau de persoanele indreptatite, potrivit legii".

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere."

"Art. 120. - (1) **Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, 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."

De asemenea, conform pct. 107.1 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004:

"Titlul de creanta este actul prin care, potrivit legii, se stabileste si se individualizeaza obligatia de plata privind creantele fiscale, intocmit de organele competente sau de alte persoane indreptatite potrivit legii. **Asemenea titluri pot fi:**

- a) *decizia de impunere* emisa de organele competente, potrivit legii;
- b) *declaratia fiscala*, angajamentul de plata sau documentul intocmit de platitor **prin care acesta declara obligatiile fiscale**, in cazul in care acestea se stabilesc de catre platitor, potrivit legii; [...]"

*Din dispozitiile legale antecitate reiese ca majorarile de intarziere se calculeaza pentru obligatiile de plata principale neachitate sau achitate cu intarziere, ca o consecinta a principiului de drept *accessorium sequitur principale*, obligatii stabilite si individualizate intr-un titlu de creanta fiscala, care poate fi declaratia fiscala a contribuabilului sau decizia de impunere emisa de organele fiscale competente.*

Se retine ca, pentru anul 2006, reglementarile fiscale aplicabile au prevazut ca, in cazul castigului din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare, altele decat titlurile de participare la fondurile deschise de investitii si partile sociale, care au fost dobandite si instrainate intr-o perioada mai mica de 365 de zile, obligatia calcularii si virarii impozitului revine persoanei care detine si tranzactioneaza astfel de titluri de valoare, iar termenul de virare a impozitului este pana la data de 25 ianuarie a anului urmator pentru anul fiscal incheiat.

Astfel, pentru tranzactiile efectuate in anul 2006, sistemul de stabilire a platilor anticipate pentru castigul din astfel de tranzactii a prevazut obligatia contribuabilului insusi de a determina baza impozabila, de a calcula impozitul datorat cu titlu de plata anticipata, de a declara impozitul astfel calculat prin formularul 226 "Declaratie privind impozitul datorat pe castigul din transferul titlurilor de valoare, altele decat titlurile de participare la fondurile deschise de investitii si partile sociale", prevazut de O.M.F.P. nr. 2.199/2006 si de a vira impozitul respectiv pana la data de 25 ianuarie 2007.

Conform modelului formularului 226 si a instructiunilor de completare, prevazute de O.M.F.P. nr. 2.199/2006, aceasta declaratie se completeaza de contribuabili pe proprie raspundere, reprezinta titlu de creanta fiscala si produce efectele juridice ale instiintarii de plata de la data depunerii acesteia, **fiind asimilata cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificari ulterioare**, conform art. 86 alin. (4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata. In consecinta, **in situatia in care organul fiscal constata ca bazele de impunere declarate de contribuabili sunt eronate si le modifica, acesta are obligatia expresa de a emite si o decizie de impunere pe baza propriilor constatari**, conform art. 86 alin. (1) teza a doua din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata (a se vedea sintagma <<ori de cate ori>>).

In acelasi sens s-a pronuntat si Directia generala proceduri pentru administrarea veniturilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, care in adresa nr. 875019/29.09.2008 a precizat urmatoarele:

"Formularul 226 se completeaza de contribuabili pe propria raspundere, conform Instructiunilor aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 2.199/2006.

In situatia in care exista elemente din care sa rezulte ca declaratia contribuabilului nu corespunde situatiei de fapt, organul cu atributii de stabilire a impozitului poate sesiza organele de inspectie fiscala in vederea verificarii bazelor de impunere si corectitudinii declaratiilor fiscale depuse de contribuabili".

In speta, Administratia Finantelor Publice sector 2 a stabilit in sarcina domnului X majorari de intarziere in suma de . lei, calculate pentru perioada 26.01.2007-31.12.2007 si **aferele unui debit in suma de . lei individualizat prin documentul nr.**, asa cum rezulta din rubrica corespunzatoare a deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. . ce face obiectul contestatiei.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca documentul nr. . mentionat ca fiind documentul prin care s-a individualizat creanta fiscala de . lei este, in fapt, formularul 226 de "Declaratie privind impozitul datorat pe castigul din transferul titlurilor de valoare, altele decat titlurile de participare la fondurile deschise de investitii si partile sociale", completat de contribuabil pe proprie raspundere, prin care acesta a declarat un impozit datorat de . lei, pentru care a achitat suma de . lei cu chitanta seria TS2A nr...

Rezulta ca pentru impozitul declarat prin documentul (declaratia) nr. . in suma de . lei nu se datoreaza majorari de intarziere intrucat acesta a fost achitat pana la termenul scadent prevazut de lege (25 ianuarie 2007), iar **pentru impozitul in suma de lei nu exista titlul de creanta fiscala din care sa reiasa obligatia fiscala principala datorata, a carei neachitare sau achitare cu intarziere sa conduca la datorarea majorarilor de intarziere aferente, ca o obligatie de plata accesorie obligatiei principale.**

Totodata, nu pot fi retinute precizarile organelor fiscale din referatul cauzei privind estimarea bazei de impunere declarate de contribuabil pe baza fiselor de portofoliu intrucat la dosarul cauzei nu exista nicio decizie de impunere din oficiu pentru suma de . lei, emisa si comunicata contribuabilului in conformitate cu prevederile Procedurii privind stabilirea din oficiu a impozitului pe venit la persoanele fizice, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.393/2006.

Avand in vedere cele ce preced si faptul ca in evidenta fiscala contribuabilul figureaza cu suma de . lei ce a fost stinsa prin Instiintarea de compensare nr. ., fara ca organului de solutionare a contestatiei sa-i fie comunicat titlul de creanta din care sa rezulte ca domnul X a datorat/datoreaza aceasta suma, urmeaza a se desfiinta decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. . pentru majorarile de intarziere in suma de . lei, cu aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca *"prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, **situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare**".*

Conform pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 *"decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente"*.

Fata de situatia mai sus prezentata se va desfiinta Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. . urmand ca organele fiscale sa procedeze la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilului, tinand cont de obligatiile fiscale principale stabilite prin titluri de creanta, de scadenta si momentul stingerii acestora , in conformitate cu prevederile legale in vigoare si retinerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 21, art. 45, art. 82, art. 85, art. 86, art. 110, art. 119, art. 120 si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura

fiscala, republicata, pct. 107.1 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004 si pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005

DECIDE:

Desfiinteaza Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. ., prin care Administratia Finantelor Publice sector 2 a stabilit in sarcina domnului X majorari de intarziere aferente impozitului pe venit in suma de . lei, urmand ca organele fiscale sa procedeze in raport cu prevederile legale aplicabile in speta si cu cele precizate in cuprinsul prezentei decizii.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.