

MINISTERUL FINANTELOR
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 40 din 2021
privind soluționarea contestației formulate de
.....din loc.....

Cu adresa nr. si nr. 2.... înregistrate la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr. si nr. ..., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arges –Activitatea de Inspectie fiscala** si **Serviciul Fiscal Municipal Campulung** au înaintat dosarul contestației formulate decu domiciliul in loc.....județul, împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr....., emisa de organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arges. Decizia de impunere a avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspectie fiscală nr.

De asemenea contesta si Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere nr., act administrativ fiscal emis de A.J.F.P.- precum si Anexa nr.

.....are domiciliul fiscal în loc..... județul CNP

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei reprezentând:

- impozit pe venit din investitii lei ;
- contributie de asigurari sociale de sanatate..... lei ;
- dobanzi si penalitati de intarziere aferente diferentei de impozit anual de regularizat.....ei;
- dobanzi si penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate datorata de persoane fizice- Regularizari lei;
- dobanzi si penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate aferente declaratiei unice..... lei.

Contestațiile au fost depuse în termenul legal de 45 zile prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul VIII "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv:

-Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr., actul atacat a fost comunicat contribuabilului in data deiar contestatia a fost depusa in data de si inregistrata la A.J.F.P. ... sub nr.

- Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere nr., actul atacat a fost comunicat contribuabilului in data de iar contestatia a fost depusa in data de si inregistrata la A.J.F.P. ... - Serviciul Fiscal Municipal Campulung sub nr.

Potrivit pct. 9.5 Ordinul A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instructunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

„ 9.5. În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la conexasarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”

Nota” Document care contine date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679”

Avand in vedere ca organul de solutionare a contestatiilor se afla in situatia de a solutiona un numar de 2 (doua) contestatii depuse de acelasi contribuabil, respectiv, impotriva unor acte administrativ fiscale incheiate de acelasi organ fiscal, respectiv Administratia Judetana a Finantelor Publice, vizand aceesi categorii de obligatii fiscale, si tinand seama de dispozitiile legale mai sus mentionate, se va proceda la conexasia dosarelor.

I. Sustinerile contestatorului sunt următoarele:

„ Subsemnatul [...] formulez prezenta

CONTESTATIE

Impotriva Deciziei de impunere [...] nr. si a Raportului de inspectie fiscala nr. solicitandu-va ca prin decizia de solutionare a prezentei contestatii sa admiteti in totalitate contestatia formulata de subsemnatul si pe cale de consecinta sa desfiintati in intregime actele administrative atacate, pentru urmatoarele:

Prin decizia de impunere nr.si Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala [...] au stabilit in sarcina subsemnatului impozit pe venit in valoare de lei si CASS in suma delei, considerandu-se ca in anul 2014 in calitate de mosnean in cadrul Obstii Mosnenilor Rucareni si Dambovicioreni, prin vanzarea unui numar de 1300 “dramuri” am realizat venituri din investitii pentru care datorez impozit pe veniturile obtinute, in baza art.67 alin.3 lit.b din Codul fiscal [...].

Conform Normelor metodologice metodologice date in aplicarea art.67 alin.3 lit din codul fiscal [...].

In luarea acestei decizii, organele fiscale au facut aplicarea art.11 alin.1 din Codul fiscal [...].

In motivarea sumei stabilite suplimentar reprezentand impozit pe venit in valoare de lei, organele de inspectie fiscala au asimilat in mod nelegal dispozitiile Legii nr. 31/1990 privind societatile comerciale cu reglementarile speciale prevazute de Legea 1/2000 pentru reconstituirea dreptului de proprietate asupra terenurilor agricole si celor forestiere si de OG nr. 26/2000 cu privire la asociatii si fundatii.

In consecinta acestei confuzii , organele fiscale nu au tinut cont de urmatoarele considerate:

-obstiele de mosneni au o reglementare speciala in Legea nr. 1/2000, mosnenii nu detin parti sociale ci dramuri validate care reprezinta o cota parte in indiviziune formata dintr-o suprafata de teren pasune si vegetatie forestiera cu care au fost validati in cadrul Obstei.

-Ostea Mosnenilor Rucareni si Dambovicioreni a fost infiintata in baza dispozitiilor legii nr. 1/2000 pentru recostituirea dreptului de proprietate asupra terenurilor agricole si cele forestiere , avand o reglementare speciala in dispozitiile art. 26 si urmatoarele din aceeaasi lege:

-potrivit prevederilor art. 7 din Statut, scopul asociatiei l-a constituit mentinerea continuitatii vechii obstii si folosirea in comun a fondului funciar stabilit prin sentinta definitiva a Tribunalului Muscel nr.si a statutului autenticat sub nr. 148/1924 la Grefa Judecatoriei Oculului II Campulung.

- de asemenea, potrivit art. 26-28 din legea nr. 1/2000, doar fostii mosneni, razesi, composesori, graniceri sau mostenitorii acestora, cum este speta in discutie, sunt persoane titulare ale dreptului de proprietate, fiecare dintre aceste persoane avand o cota parte de proprietate.

- formalitatile de infiintare au urmat dispozitiile OG nr. 26/2000 cu privire la asociatii si fundatii;

-firmele asociative reglementate de dispozitiile OG nr. 26/2000 coroborate cu prevederile Legii nr. 1/2000 nu sunt incompatibile versus dispozitiile Legii nr. 31/1991 privind societatile comerciale.

Raportat la caracter cu imperativ al dispozitiilor legale invocate, rezulta, fara putinta de tagada, ca obstiele de mesneni-ca forma asociativa de administrate in comun, cu personalitate juridica- nu se regasesc in nici una din categoriile de persoane juridice carora le sunt aplicabile dispozitiile Legii nr.31/1990 privitoare la parti sociale, actiuni sau alte asemenea.

In decizia de impunere nr. 199449/16.11.2020 si Raportul de inspectie fiscala 199448/16.11.2020, in mod nelegal si cu incalcarea prevederilor art. 11 alin.(1) din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au considerat si stabilit ca notiunea de “dram” va fi interpretata ca „ parti sociale”.

[...] dispozitiile speciale ale OG nr. 26/2000 precum si cele ale Legii nr. 1/2000 nu se substituie prevederilor Legii nr. 31/1990 astfel incat, in mod nelegal, prin interpretarea data, organele fiscale au dat alt sens si continut notiunii de dram, adaugand la lege propria opinie, [...]-unde legea nu distinge, nici interpretul nu trebuie sa distinga.[...].

In cazul unei obstii, notiunea de parte sociala isi poate gasi aplicarea numai in cazuri expres prevazute in cuprinsul unor norme speciale, neinvocate insa de organele fiscale care, fara nici o temeinicie, au stabilit ca „ in cadrul Raportului de inspectie fiscala notiunea de „ dram” va fi interpretata ca „parti sociale”.

Pe cale de consecinta, dramurile (masura a suprafetei la munti [...]) nu pot fi asimilate cu partile sociale(documente ce constata calitatea de asociat intr-o societate cu raspundere limitata sau cooperatista) [...] si deci nu pot face obiectul impozitarii ca venituri din investitii.

Totodata, potrivit prevederilor art.127 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 [...].

Deasemenea, alin.(2) prevede in mod expres, faptul ca, [...].

Ori in fapt, am vandut dramuri membrilor la acel moment ai Ostii Mosnenilor Rucareni si Dambovicioreni, pentru care nu sunt aplicabile dispozitiile fiscale privind impozitarea veniturilor din investitii, asa cum in mod eronat au retinut organele de inspectie fiscala.

Faptul ca dramul nu poate fi interpretat ca parte sociala rezulta si din dispozitiile Legii nr. 571/2003 privind Coud fiscal [..] care la art. 65 a definit si nominalizat categoriile de venituri din investitii, venituri care nu pot fi asimilate in nici un caz dramurilor.[..].

[..] dramul, ca unitate de masura la munti, nu este nici actiune, nici valoare mobiliara, nici parte sociala, definita de evaluatori si specialisti in drept comercial ca titlu de proprietate care reprezinta o fractiune din capitalul unei asociatii.[..].

[..] pentru suma incasata din vanzarea dramurilor am achitat la Biroul Notarial [..] suma de 30.600 lei reprezentand impozit pe venitul din trasferul proprietatii imobiliare.

Prin urmare, in speta, tranzactionarea nu se poate asimila cu realizarea de venituri "in interesul personal de natura patrimoniala" pentru a putea fi supusa prevederilor Codului fiscal, referitoare la veniturile din investitii.

[..] organele de inspectie au stabilit in sarcina subsemnatului contributia de asigurari sociale de sanatate in valoare de lei facand, in mod nelegal, aplicarea art.296^27 si urmatoarele din Legea nr.. 571/2003 [..] in considerarea faptului ca , in perioada 2014 am obtinut venituri din investitii in valoare de lei.

Conform art.296^27 din Legea nr. 571/2003 [..].

Art.296^28 stabilirea contributiei [..].

Art.296^29 Baza de calcul[..].

Ori, asa cum am aratat in considerentele privind impozitul pe venit, sumele obtinute din tranzactionarea dramurilor nu se incadreaza in categoria veniturilor din investitii, asa cum in mod eronat au procedat organele de inspectie fiscala, motiv pentr care nu datorez nici contributia de asigurari sociale de sanatate in valoare de 49.215 lei.

Prin Decizia nr. 237/1999 referitor la neconstitutionalitatea art. 26 din Legea nr. 1/2000, Curtea constitutionala a retinut ca in cazul formelor asociative avute in vedere de legea criticala, este vorba de entitati organizatorice create in trecut, sub imperiul altor reglementari legale a caror preluare prin noua lege are in vedere exclusiv reconstituirea drepturilor si exploatarea terenurilor ce sunt restituite, investirea acestor entitati cu personalitate juridica in conditiile stabilite prin art. 28 din lege, reprezinta o conditie fara de care participarea lor in circuitul civil nu ar fi de neconceput.

Potrivit art.28 alin.1 din Legea nr. 1/200 se arata ca in vederea organizarii administrarii terenurilor forestiere prevazute la art. 26 din prezenta lege si a determinarii responsabilitatilor cu privire la administrarea lor, persoanele indreptatile se vor organiza, in baza acestei legi, in formele asociative initiale.

Deasemenea conform art. 26 alin.(2 2) din Legea nr. 1/2000 astfel cum a fost modificat prin art.1 pct.12 din Legea nr. 400/2012 "suprafata restituita formelor asociative curpinde numai terenurile pentru care au formulat cereri".

[..] in practica constitutionala (Deciziei CCR nr. 173/2002) s-a statuat ca ,, dreptul de proprietate renaste in favoarea fostilor proprietari sau a mostenitorilor acestora, in conditiile imperativ stabilite de legiuitor, fara ca regimul astfel reglementat sa reprezinte o abatere de la principiile constitutionale privind ocrotirea proprietatii private. Aceste particularitati curpind anumite limitari ale unor prerogative ale dreptului de proprietate, decurgand din faptul ca acest drept poarta asupra unei proprietati aflate intr-o perpetua indiviziune fortata; bunurile respectiv sunt administrate si exploatare exclusiv in formele asociative prevazute de lege, corespunzator situatiei existente in momentul trecerii terenurilor forestiere in proprietatea statului".

[..] se poate observa ca, de fapt, dramurile din cadrul unei obste nu reprezinta parti sociale, ci o cota parte din terenurile detinute in indiviziune, in coproprietate fortata si ca s-a instrainat, de fapt, cota parte indiviza din terenurile pasune si padure detinute in obste, iar nu parti sociale.[..].

Desi in adresa nr.se arata a se comunica si Anexa nr. privind informatii la impozitul pe venit din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul persoanal retinut de notar, nu ne-a fost comunicata, pe care intelegem sa o atacam".

„ Subsemnatul [..] formulez prezenta

CONTESTATIE

Impotriva Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii [..] nr.din dosarul fiscal [..] solicitandu-va ca prin decizia de solutionare a prezentei contestatii sa admiteti in totalitate contestatia formulata de subsemnatul si pe cale de consecinta sa desfiintati in intregime actul administrativ fiscal atacat [..].

Prezenta decizie prin care au fost calculate accesorii are la baza decizia de impunere nr. impotriva careia noi am formulat contestatie administrativa considerand-o nelegala si am solicitat anulara acesteia.

Cat timp decizia de impunere nr.este supusa controlului administrativ consideram ca emiterea unei noi decizii de calcul accesorii este nelegala cat timp nu s-a solutionat contestatia impotriva actului administrativ fiscal care a stat la baza acesteia.

Intrucat in baza prezentei decizii de calcul accesorii a stat decizia de impunere nr. 199449/16.11.2020 aceleasi motive de nelegalitate si netemeinicie exista si fata de decizia de calcul accesorii , pentru care de fapt subsemnatul nu datorez sumele pentru care au fost calculate accesoriiile. [..].

[..] solicit sa dispuneti admiterea prezentei contestatii si in consecinta anulara Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii [..] nr.din dosarul fiscal

II. Prin Raportul de inspectie fiscală nr. întocmit la s-au stabilit următoarele:

Nota* Document care contine date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

„ CAPITOLUL IV

Constatari privind impozitul pe venit

1. Constatari privind impozitul pe veniturile din investitii

Perioada supusa inspectiei fiscale este 01.01.2014-31.12.2018.

3.1 Determinarea bazei de impozitare a impozitului pe venit

Domnuluii-a fost transmisa invitatia nr., confirmata de primire in data de, prin care i s-a solicitat [...] prezenta la data deora..... la sediul [...] Agentia Judeteana a Finantelor publice Arges [...] si totodata sa prezinte contractele de vanzare cumparare bunuri (paduri, pasuni).

Dl. [...] nu sa prezentat la solicitarea organelor de control si nici nu a pus la dispozitie documentele solicitate.

Pentru a intra in posesia documentelor necesare inspectiei a fost transmisa adresa nr. 98899/16.06.2020 la Obstea Mosnenilor Rucareni si Dambovicioareni prin care se solicita transmiterea documentelor privind provenienta dramurilor domnului

Din documentele obtinute au fost identificate urmatoarele:

-tranzactii privind vanzarea si cumpararea de „dramuri,, in cadrul Obstei Mosnenilor Rucareni si Dambovicioareni din Rucar.

Pentru a intelege mai bine incadrarea operatiunilor trebuie exemplificat ce inseamna de fapt, dram, si calitatea de mosnean in cadrul obstei.

Conform dictionarului explicativ al limbii romane:[...].

Prin statutul Obstei Mosnenilor Rucareni si Dambovicioareni, incheiere de autentificare la capitolul II, Denumirea societatii art.2 se arata „ Denumirea societati este: OBSTEA MOSNENILOR RUCARENI SI DAMBOVICIOARENI”.

„ Averele obstei se compune din proprietatile devalmase cuprinse in muntii, padurile si apele si terenurile din muntii Mara, Boteanu cu toate piscurile si vaile lor, Fantaneaua cu lazul Plopilor, Pietricica cu plaiul de Sus, Brindul si Baciul, Piscul manastirii, Coltii Giuvala si Vatra Satului. Toate aceste proprietati devalmase fiind situate in comuna Rucar si pe raza comunei Dambovicioara, judetul Arges, dup cum se stapaneste actualmente de mosneni si cu toate actele aratate de sentinta civila definitiva a Tribunalului Muscel nr. 357/923. Art. 3. In toate actele ce emana de la acestea, denumirea societatii va fi insotita de aratarea sediului si va purta sigiliul unic al obstei.

Numele Mosnenilor devalmasi si drepturile fiecaruia in imobil se afla trecut in registrul drepturilor mosnenilor, intocmit dupa prevederile Codului silvic „ [...]”.

La art.11 din statutul de mai sus se specifica :[...].

La art.21, pct.g din statutul sus se arata :[...].

Din cele prezentate mai sus, se retine faptul ca in calitate de mosnean in cadrul obstei toate proprietatile sunt detinute in devalmasie, suprafetele fiind transformate in dramuri, drepturile se transmit numai catre alte persoane din cadrul asociatiei, beneficiul net va fi distribuit corespunzator drepturilor (dramurilor) fiecaruia.

„ OBSTEA MOSNENILOR RUCARENI SI DAMBOVICIOARENI” este constituita ca o persoana juridica romana de drept privat, ale carei documente de constituire prevad restrictii privind libera transferabilitate a actiunilor sale, interzic orice distributie de valori mobiliare catre public.

Trebuie mentionat faptul ca „ dramul” nu este o unitate de masura recunoscuta, notiunea de „ dram” in cadrul obstei fiind folosita pentru determinarea partilor sociale pe care un mosnean in cazul nostru domnul Milosi Ilie le detine in cadrul Obstei Mosnenilor Rucareni si Dambovicioareni.

Referitor la proprietarul unui teren, la data tranzactiei- respectiv anul 2014, legea nr. 7/1996 (republicata) a cadastrului si publicitatii imobiliare, prevede la TITLUL I -Regimul general al cadastrului sau publicitatii imobiliare, [...].

[...] se retine ca proprietarul unui imobil, prin imobil intelegandu-se si un teren, face dovada dreptului de proprietate prin inscrierea acestuia in Cartea funciara.

Legea nr. 31/1990 (republicata) privind societatile comerciale precizeaza:[...].

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal [...] prevede la ar. 7 [...].

In cadrul contractelor de vanzare cumparare se precizeaza faptul ca domnul Milosi Ilie vinde „ dramuri” pe care le detine in cadrul obstei, astfel exemplificam cu urmatoarele pasaje din ctr. 834/02.07.2014: [...].

Din cele prezentate rezulta ca domnul Milosi Ilie in calitate de mosnean in cadrul Obstei Mosnenilor Rucareni si Dambovicioareni a cumparat si vandut parti sociale (dramuri) impozitarea acestora fiind prevazuta de legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal la Titlul III [...].

3.1.1. Impozit pe venit din investitii

Motivul de fapt

Domnul Milosi Ilie tranzactioneaza urmatoarele:

- in luna iulie a anului in baza contractului de vanzare nr. tranzactioneaza un numar de 600 de „ dramuri,, parti sociale in valoare de lei catre „ SANATATE & NATURA” SRL pentru care i se retine si vireaza suma de lei reprezentand impozit pe transferul proprietatii imobiliare.

- in luna iulie a anului 2014 in baza contractului de vanzare nr., 835/02.07.2014 tranzactioneaza un numar dee „ dramuri,, parti sociale in valoare de lei catre „ SANATATE & NATURA” SRL pentru care i se retine si vireaza suma de lei reprezentand impozit pe transferul proprietatii imobiliare.

Impozitul pentru tranzactii privind transferul valorilor mobiliare si a partilor sociale in cadrul societatilor inchise se calculeaza prin aplicarea procentului de 16% asupra castigului la fiecare tranzactie, impozitul fiind final.

Astfel, organele de inspectie fiscala reincadreaza operatiunea domnului Milosi Ilie [...] de la tranzactie imobiliara la venituri din investitii in baza considerentelor prezentate mai sus si anume ca tranzactia efectuata nu reprezinta vanzarea unei suprafete de teren si transferarea contra cost de „dramuri” parti sociale, valori mobiliare reprezentand venituri din investitii, impozitarea acestora fiind efectuata la valoarea castigului din tranzactie.

Ca urmare a faptului ca in urma tranzactiilor de vanzare cumparare parti sociale (dramuri) nu a fost retinut impozitul pe venituri din investitii de catre cumparator, obligatia virarii acestuia revine vanzatorului care a incasat toata suma din care se va tine cont de impozitul pe tranzactii imobiliare calculat si retinut de catre notarul public in momentul intocmirii contractelor.

[...] situatia d-lui Milosi Ilie privind impozitul pe venituri din tranzactii se prezinta astfel:

Vanzari iulie 2014/1300 dramuri = lei

Dramuri mostenire

Cheltuieli cumparari dramuri = lei

Valoare estimativa 89, 72 dramuri fara documente = lei

Valoarea dramuri vandute=

Venit net=

Impozit pe venit

Pentru suma delei reprezentand impozit pe veniturile din transferul proprietatii imobiliare se vor aplica prevederile Ordinului nr. 3201/2018 privind procedura de regularizare a obligatiilor fiscale in cazul reconsiderarii unei tranzactii/ reincadrarii formei unei activitati de catre organul fiscal central, situatia acestora fiind urmatoarea:

-lei achitati cu aferent contractului de vanzare cumparare nr.incheiat cu Birou Individual Notarial [...].

- lei achitati cuaferent contractului de vanzare cumparare nr. incheiat cu Birou Individual Notarial [...].

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, [...] art. 67alin.(3) lit.b) [...].

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, [...] art. 11alin.(1)[...].

4. 1. Contributii de asigurari sociale de sanatate (CASS)[...].

Conform art. 269²⁹ alin.(2) baza de calcul este cea prevazuta la art. 66, dl. Milosi Ilie in anul 2014 inregistreaza un venit net in suma de 894.812 lei pentru care datoreaza o contributie de sanatate in suma de 49.215 lei”.

III. Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:

In fapt, conform **Raportului de inspecție fiscală nr.** încheiat în data dela de organele specializate ale Inspecției Fiscale din cadrul A.J.F.P.a cuprins perioada 01.01.2014 - 31.12.2018 pentru **impozitul pe venituri din investitii** si perioada 01.01.2014-31.12.2014 pentru **CASS** verificarea acestor obligații fiscale efectuându-se în conformitate cu prevederile Codului fiscal și cu precizările din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare (valabile până la data de 31.12.2015) și din Normele metodologice aprobate prin H.G.nr.1/2016, cu modificările și completările ulterioare (valabile începând cu data de 01.01.2016).

În ceea ce privește constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în raportul de inspecție fiscală mai sus menționat, urmare verificării au fost stabilite **obligații fiscale suplimentare de plată** în sumă totală delei, din care :

- impozit pe venitul din investitii lei ;

- contributie de asigurari sociale de sanatate..... lei,

care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr....., în conformitate cu prevederile art.131 alin.(4) din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

• Urmare verificării efectuate privind **impozitul pe venit**, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile, care pe total perioadă verificată, respectiv 01.01.2014 - 31.12.2018 au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind impozitul pe venit în sumă de lei.

Impozitul pe venitul din investitii stabilit suplimentar, contestat, în sumă delei, este rezultatul majorării venitului impozabil cu suma delei intrucat domnula

Nota* Document care contine date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

efectuat tranzactii prin care vinde de dramuri (parti sociale) catre SANATATE & NATURA SRL CUI in suma de lei, pentru care nu a retinut impozitul pe venituri din investitii.

• Referitor la **contribuția de asigurări sociale de sănătate** care a cuprins perioada 01.01.2014-31.12.2014 organele de inspecție fiscală au stabilit contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de lei (..... x 5,5%).

Prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere nr. întocmita de organele fiscale din cadrul A.J.F.P. pentru s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de lei, din care dobanzi si penalitati de intarziere aferente diferentei de impozit anual de regularizat (..... lei), dobanzi si penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate datorata de persoane fizice- Regularizarilei) si dobanzi si penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate aferente declaratiei unice (.....ei).

În ceea ce privește contestarea Raportului de inspecție fiscală nr.din, facem precizarea că acesta reprezintă un act premergător, în care sunt prezentate constatările inspecției fiscale din punct de vedere factic si legal, iar rezultatele verificării au fost valorificate prin emiterea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.

Neavând natura juridică a unui act administrativ fiscal, Raportul de inspecție fiscală nu produce, potrivit legii, efecte juridice față de contribuabilul verificat și nu stabilește niciun raport obligațional întreși bugetul general consolidat al statului, de aceea nu este susceptibil de a fi pus în executare și, pe cale de consecință, de a fi contestat.

Prin contestația formulată, contestatorul susține ca decizia de impunere contestata s-a bazat pe tranzactionarea in anul unui numar de de dramuri.

De asemenea mentioneaza ca organele de inspectie fiscala au asimilat in mod nelegal dispozitiile Legii nr. 31/1990 privind Societatile comerciale cu reglementarile speciale prevazute de Legea nr. 1/2000 pentru reconstituirea dreptului de proprietate asupra terenurilor agricole si cele forestiere.

Totodata sustine ca notiunea de "dram" va fi interpretata ca "parti sociale" dramul reprezentand o unitate de masura a drepturilor ce i se cuvin unui mosnean din veniturile realizate din administrarea in devalmasie a proprietatii obstei si nu ca urmare a desfasurarii unei activitati economice.

Dramurile nu pot fi asimilate cu partile sociale si nu pot face obiectul impozitarii ca venituri obtinute din investitii.

Contestatorul precizeaza faptul ca a vandut dramuri membrilor Obstii, pentru care nu sunt aplicabile dispozitiile fiscale privind impozitarea veniturilor din investitii.

Tranzactionarea dramurilor nu se poate asimila cu realizarea de venituri pentru a putea fi supusa prevederilor Coului fiscal.

Contestatorul mentioneaza ca pentru debitul stabilit suplmentar a formulat contestatie administrativa considerand-o nelegala si pentru care a solicitat anularea acesteia considerand ca emiterea unei noi decizii de calcul accesorii este nelegala cat timp nu s-a solutionat contestatia impotriva actului administrativ fiscala care a stat la baza acesteia.

1) Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de .lei.....

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr. încheiat de reprezentanții A.J.F.P. Arges – I.F. la domnul..... a fost efectuată o verificare privind modul de înregistrare și virare a obligațiilor fiscale către bugetul de stat privind impozitul pe veniturile din investitii aferent perioadei 2014 - 2018 si contribuția de asigurări sociale de sănătate aferenta perioadei 01.01.2014 - 31.12.2014.

Prin actul de inspecție fiscală se precizează că domnul, in calitate de mosnean al Obstii Mosnenilor Rucareni si Dambovicioreni, in luna in baza contractului de vanzare

Nota” Document care contine date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679”

cumparare nr. vinde un numar de de „dramuri”, (parti sociale) catre SC SANATATE & NATURA SRL CUI in suma delei , iar in baza contractului de vanzare cumparare nr..... vinde un numar de de „dramuri”, (parti sociale) catre SC SANATATE & NATURA SRL CUI in suma de lei , motiv pentru care organele de inspectie fiscala au procedat la reincadrarea tranzactiilor efectuate de contribuabil pentru a reflecta continutul economic al acestora in conformitate cu prevederile art. 11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada analizata, cu consecinta stabilirii impozitului pe veniturile din investitii in suma delei.

Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (in vigoare in perioada verificata)

„ **Art. 7 - Definiții ale termenilor comuni**

31'. titlu de valoare - orice valori mobiliare, titluri de participare la un fond deschis de investiții sau alt instrument financiar, calificat astfel de către Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, inclusiv instrumente financiare derivate, precum și părțile sociale;[...].

Art. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta

Art. 65 - Definierea veniturilor din investiții

(1) Veniturile din investiții cuprind:[...]

c) câștiguri din transferul titlurilor de valoare definite potrivit prevederilor art. 7:[...].

Art. 66 - Stabilirea venitului din investiții

(1) Câștigul/pierderea din transferul titlurilor de valoare, altele decât titlurile de participare la fondurile deschise de investiții și părțile sociale, reprezintă diferența pozitivă/negativă dintre prețul de vânzare și prețul de cumpărare pe tipuri de titluri de valori, diminuată, după caz, cu costurile aferente tranzacției. În cazul tranzacțiilor cu acțiuni primite de persoanele fizice cu titlu gratuit, în cadrul Programului de privatizare în masă, prețul de cumpărare la prima tranzacționare va fi asimilat cu valoarea nominală a acestora. În cazul tranzacțiilor cu acțiuni cumpărate la preț preferențial, în cadrul sistemului stock options plan, câștigul se determină ca diferență între prețul de vânzare și prețul de cumpărare preferențial, diminuat cu costurile aferente tranzacției.

Art. 67 - Reținerea impozitului din veniturile din investiții

(3) Calculul, reținerea și virarea impozitului pe veniturile din investiții, altele decât cele prevăzute la alin. (1) și (2) se efectuează astfel: [...]

b) în cazul câștigurilor determinate din transferul valorilor mobiliare, în cazul societăților închise, și din transferul părților sociale, obligația calculării, reținerii și virării impozitului revine dobânditorului. Calculul și reținerea impozitului de către dobânditor se efectuează la momentul încheierii tranzacției, pe baza contractului încheiat între părți. Impozitul se calculează prin aplicarea cotei de 16% asupra câștigului, la fiecare tranzacție, impozitul fiind final. [...].

Art. 84 - Stabilirea și plata impozitului anual datorat

(1) Impozitul anual datorat se stabilește de organul fiscal competent pe baza declarației privind venitul realizat, prin aplicarea cotei de 16% asupra fiecăruia din următoarele:

a) venitul net anual impozabil;

(7) Organul fiscal stabilește impozitul anual datorat pe baza declarației privind venitul realizat și emite decizia de impunere, la termenul și în forma stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală”.

Astfel, art.11 alin.(1) din Codul fiscal, consacra, la nivel de lege, principiul prelevantei economice asupra juridicului, al realității economice, in baza caruia autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al scopului economic urmarit de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au procedat la reincadrarea operatiunii efectuate de contribuabil, in sensul ca au considerat tranzactia efectuata de contribuabil

conform contractelor nr....., ca fiind un transfer contra cost a unor parti sociale, aferent caruia contribuabilul datoreaza impozit pe venit din investitii aferent valorii castigului din tranzactie.

Astfel, se retine ca organele de inspectie fiscala pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al acesteia sau pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic.

In speta supusa solutionarii se retine ca, prin contractul de vanzare nr. contribuabilul a vandut un numar de de dramuri (parti sociale) in valoare de lei catre SANATATE & NATURA SRL , din care exemplificam:

„Subsemnatul [...] domiciliat in Comuna Rucar [...] *in calitate de **vanzator** si Subscrisa: „SANATATE & NATURA” SRL [...] in calitate de **cumparatoare**, reprezentata in baza actului constitutiv al societatii de administrator, domnul, avand CNP cetatean german cunoscator al limbii romane [...] incheiem prezentul contract de vanzare, in urmatoarele conditii:*

*Subsemnatul vanzator mosnean al Obstii Mosnenilor Rucareni si Dambovicioreni (O.M.R.D.) cu sediul in Comuna Rucar, judetul Arges, **vand** cumparatoarei „SANATATE & NATURA” SRL de asemenea mosnean la Obstii Mosnenilor Rucareni si Dambovicioreni (O.M.R.D.),.....**dramuri**, echivalentul a ha conform Statutului O.M.R.D. cu acte aditionale modificatoare si adeverintei eliberate sub nr. 5721/17.06.2014 de Comisia Comunala pentru stabilirea dreptului de proprietate privata asupra terenurilor Rucar, dramuri aflate in devalmasie in muntii: Vatra Satului, Fantaneaua si Lazul Popilor, Mara, Boteanu, Piscul Manastirii, Mezea Otic- proprietati aflate pe raza Comunei Rucar si Grindu cu Baci, Plaiul de Dus cu Pietricica si Coltii Giuvale- proprietati aflate pe raza comunei Dambovicioara [...].”.*

Subsemnatul vanzator, declar ca detin in devalmasie dramurile care fac obiectul prezentului contract, conform adeverintei nr.liberata de Obstea Mosnenilor Rucareni si Dambovicioreni cu sediul in Rucar, judetul Arges [...].”.

De asemenea, prin contractul de vanzare nr.contribuabilul a vandut un numar de de dramuri (parti sociale) in valoare deei catre SANATATE & NATURA SRL , din care exemplificam:

“Subsemnatul vanzator, mosnean al Obstii Mosnenilor Rucareni si Dambovicioreni (O.M.R.D.) cu sediul in Comuna Rucar, judetul Arges, **vand** cumparatoarei „SANATATE & NATURA” SRL de asemenea mosnean la Obstii Mosnenilor Rucareni si Dambovicioreni (O.M.R.D.),.....**(saptesute) dramuri**, echivalentul aha conform Statutului O.M.R.D. cu acte aditionale modificatoare si adeverintei eliberate sub nr. de Comisia Comunala pentru stabilirea dreptului de proprietate privata asupra terenurilor Rucar, dramuri aflate in devalmasie in muntii: Vatra Satului, Fantaneaua si Lazul Popilor, Mara, Boteanu, Piscul Manastirii, Mezea Otic- proprietati aflate pe raza Comunei Rucar si Grindu cu Baci, Plaiul de Dus cu Pietricica si Coltii Giuvale- proprietati aflate pe raza comunei Dambovicioara [...].”.

Subsemnatul vanzator, declar ca detin in devalmasie dramurile care fac obiectul prezentului contract, conform adeverintei nr.eliberata de Obstea Mosnenilor Rucareni si Dambovicioreni cu sediul in Rucar, judetul Arges [...].”.

În drept, se reține că potrivit prevederilor **art. (1) Scopul și sfera de cuprindere a Codului fiscal, alin.(3) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare în anul 2014), în materie fiscală dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.

În soluționarea contestației formulată de persoana fizică se au în vedere prevederile **art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ce stipulează:

Nota” Document care contine date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679”

“(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării [...].”

Față de prevederile legale mai sus citate, se reține că soluționarea unei contestații se face în limitele sesizării.

În acest caz, domnul invocă faptul că în mod eronat organele de inspecție fiscală au asimilat noțiunea de ”dram” cu cea de ”părți sociale”, în condițiile în care acesta susține că dramurile nu reprezintă părți sociale ci cota-parte din terenurile deținute în indiviziune în coproprietate fortată și ca s-a instrăinat, de fapt, cota parte indiviză din terenurile pasune și pădure deținute în obște, iar nu părți sociale, precum și că: ” [...] *obstiele de mosneni - ca forme asociative de administrare în comun, cu personalitate juridică - nu se regăsesc în nici una dintre categoriile de persoane juridice cărora le sunt aplicabile dispozițiile Legii nr. 31/1990 privitoare la părți sociale, acțiuni sau alte asemenea* ”.

Referitor la proprietarul unui teren, la data tranzacțiilor - respectiv anul 2014, **Legea nr. 71/1996** (republicată) a cadastrului și a publicității imobiliare, prevedea la TITLUL I Regimul general al cadastrului și publicității imobiliare [...] CAP. I Dispoziții generale:

”**Art.1.** - [...] (2) Cadastrul realizează identificarea, măsurarea, descrierea și înregistrarea imobilelor în documentele cadastrale și reprezentarea acestora pe hărți și planuri cadastrale.

(3) Cartea funciară cuprinde descrierea imobilelor și înscrierile referitoare la drepturile reale imobiliare, la drepturile personale, la actele, faptele sau la raporturile juridice care au legătură cu imobilele.

(4) Evidența imobilelor înscrise în planul cadastral și în cartea funciară se realizează și se actualizează din oficiu, la cererea persoanelor interesate sau la inițiativa autorităților publice. Autoritățile publice și titularii de drepturi asupra imobilelor au obligația de a sprijini crearea și actualizarea cadastrului prin punerea la dispoziție cu titlu gratuit a datelor și informațiilor deținute. Autoritățile administrației publice locale sunt obligate să acorde sprijin informațional, tehnic și de altă natură, în limitele competențelor, la crearea și actualizarea sistemului de cadastru și carte funciară.

(5) Prin imobil, în sensul prezentei legi, se înțelege terenul, cu sau fără construcții, de pe teritoriul unei unități administrativ-teritoriale, aparținând unuia sau mai multor proprietari, care se identifică printr-un număr cadastral unic.

(6) Imobilul definit la alin. (5) se înscrie într-o carte funciară.

(7) Entitățile de bază ale acestui sistem sunt imobilul și proprietarul.”[...]

Art. 24. - (1) Înscrierile în cartea funciară sunt: intabularea, înscrierea provizorie și notarea. [...]

(3) Dreptul de proprietate și celelalte drepturi reale asupra unui imobil se vor înscrie în cartea funciară pe baza înscrisului autentic notarial sau a certificatului de moștenitor, încheiate de un notar public în funcție în România, a hotărârii judecătorești rămase definitivă și irevocabilă sau pe baza unui act emis de autoritățile administrative, în cazurile în care legea prevede aceasta, prin care s-au constituit ori transmis în mod valabil.[...].”

Față de prevederile legale mai sus citate, se reține că proprietarul unui imobil, prin imobil înțelegându-se și un teren, face dovada dreptului de proprietate prin înscrierea acestuia în Cartea funciară. Dreptul de proprietate și celelalte drepturi reale asupra unui imobil se pot înscrie în Cartea funciară și pe baza unei hotărâri judecătorești rămase definitivă și irevocabilă.

Legea nr. 31/1990 (republicată) privind societățile comerciale precizează:

”**ART. 7** Actul constitutiv al societății în nume colectiv, în comandită simplă sau cu răspundere limitată va cuprinde: [...]

d) capitalul social, cu menționarea aportului fiecărui asociat, în numerar sau în natură, valoarea aportului în natură și modul evaluării. La societățile cu răspundere limitată se vor preciza numărul și valoarea nominală a părților sociale, precum și numărul părților sociale atribuite fiecărui asociat pentru aportul său ;

f) partea fiecărui asociat la beneficii și la pierderi; [...].”

În consecință, se reține că prin titulatura de ”părți sociale” deținute la societățile în nume colectiv, în comandită simplă sau cu răspundere limitată, se delimitează aportul fiecărui asociat, în numerar sau în natură, la capitalul societății. În funcție de numărul acestora se stabilește și partea fiecărui asociat la beneficiile și la pierderile societății.

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, forma aplicabilă la anul fiscal 2014, prevedea la art.7:

“ART. 7. - (1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: [...]

19. participant - orice persoană care este proprietarul unui titlu de participare; [...]

27. proprietate imobiliară - orice teren, clădire sau altă construcție ridicată ori încorporată într-un teren;

31. titlu de participare - **orice acțiune sau altă parte socială** într-o societate în nume colectiv, societate în comandită simplă, societate pe acțiuni, societate în comandită pe acțiuni, societate cu răspundere limitată sau **într-o altă persoană juridică** sau la un fond deschis de investiții;

31¹. titlu de valoare - orice valori mobiliare, titluri de participare la un fond deschis de investiții sau alt instrument financiar, calificat astfel de către Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, inclusiv instrumente financiare derivate, **precum și părțile sociale**; [...].”

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că, din punct de vedere fiscal, **noțiunea de ”parte socială”** este atribuită de legiuitor oricărui titlu (participare/valoare) deținut în calitate de participant la o societate, la un fond de investiții sau la o persoană juridică.

Practica arată ca prin denumirea de parti sociale detinute de societatile in nume colectiv, in comandita simpla sau cu raspundere limitata, se delimiteaza aportul fiecarui asociat, in numerar sau in natura, la capitalul societatii, in functie de numarul acestora stabilindu-se partea fiecarui asociat la beneficiile si pierderile societatii.

Referitor la statutul juridic al unei ”obști de moșneni”, acesta rezultă din **Legea nr.1/2000** pentru reconstituirea dreptului de proprietate asupra terenurilor agricole și celor forestiere, solicitate potrivit prevederilor Legii fondului funciar nr. 18/1991 și ale Legii nr. 169/1997, invocată și de persoana fizică în susținerea contestației:

”CAP. III Retrocedarea terenurilor forestiere [...]

ART. 26 (1) Formelor asociative de proprietate asupra terenurilor cu vegetație forestiera, pășunilor și fânețelor, obști de moșneni în devălmășie, obști răzeșești nedivizate, composesorate, obști de cumpărare, păduri grănicerești, păduri urbariale, comune politice, cooperative, alte comunități și forme asociative cu diferite denumiri, li se va elibera un singur titlu de proprietate, la solicitarea reprezentantului legal al acestora, cu mențiunea la titular, după caz: ”obște de moșneni”, ”obște de răzeși”, ”composesorat”, ”păduri grănicerești”, alte asociații și forme asociative cu denumirea localității respective. [...]

ART. 28 (1) În vederea organizării administrării terenurilor forestiere prevăzute la art. 26 din prezenta lege și a determinării responsabilităților cu privire la administrarea lor, persoanele îndreptățite se vor reorganiza, în baza acestei legi, în formele asociative inițiale. [...]

(4) **Prin hotărâre judecătorească formele asociative de administrare în comun**, constituite în condițiile și cu respectarea regimului silvic prevăzut de lege, **redobândesc calitatea de persoană juridică**. Hotărârea judecătorească va fi înscrisă într-un registru special ținut de judecătorie.[...]

(6) Membrii formelor asociative aflați în devălmășie sau indiviziune nu pot înstrăina propriile cote-părți unor persoane din afara acestora.

(7) Terenurile acestor forme asociative nu pot fi înstrăinate în nici un mod, în întregime sau în parte. [...].”

Față de prevederile legale mai sus citate, se reține ca termenul de ”obște de moșneni” este dat unei forme asociative de proprietate asupra terenurilor cu vegetație forestieră, pășunilor și fânețelor, deținute în devălmășie.

”Obștea de moșneni” are calitatea de persoană juridică și pe numele acesteia se eliberează titlul de proprietate asupra terenurilor deținute în devălmășie la solicitarea reprezentantului legal.

Potrivit acestor prevederi legale, membri formelor asociative aflați în devălmășie dețin la aceste forme asociative **”cote părți”** - numite ”dramuri” în actele de vânzare-cumpărare prezentate de persoana fizică, și sunt înscriși potrivit statutului obștei, în **registru drepturilor moșnenilor**.

Așa cum este precizat în Raportul de inspecție fiscală (pag. 4), la art.11 din Statutul Obștei Moșnenilor Rucăreni și Dâmbovicioreni, se specifică: ”În patrimoniul obștei vor fi incluse totalitatea drepturilor patrimoniale ale membrilor Obștei Moșnenilor Rucăreni și Dâmbovicioreni, după reconstituirea acesteia”.

În acest caz trebuie făcută deci distincția între persona juridică intitulată **”Obștea Moșnenilor Rucăreni și Dâmbovicioreni”**, cea care deține de fapt titlul de proprietate al terenurilor și persoana fizică ce are calitatea de membru al acesteia, ce deține ”cote

părți” din patrimoniul obștei și, în consecință, are calitatea de participant la această formă asociativă și deține la această formă asociativă un titlu de participare/valoare.

În cazul în care tranzacția ce face obiectul analizei ar fi privit un transfer al proprietății imobiliare din patrimoniul personal al domnului respectiv terenuri, așa cum consideră persoana fizică, acesta ar fi trebuit să facă dovada că:

- este persoana pe numele căreia ar fi fost emis titlul de proprietate al terenului,
- dreptul de proprietate al acestuia este înscris în cartea funciară,

însă în acest caz persoana fizică nu face dovada acestui fapt prin anexarea la contestație a unor astfel de documente.

În ceea ce privește aplicarea prevederilor **art.11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“ART. 11 (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. [...]”,

se reține că acest articol prevede dreptul organului fiscal de a nu lua în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Față de cele mai sus arătate se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au asimilat “dramurile” ce fac obiectul contractelor de vânzare cumpărare, în fapt “cote părți” deținute de persoana fizicăla persoana juridică intitulată “Obștea Moșnenilor Rucăreni și Dâmbovicioreni”, cu noțiunea de “părți sociale”, întrucât acestea îndeplinesc același rol, respectiv delimitează drepturile și obligațiile fiecărui membru în cadrul formei de organizare.

În acest sens reținem și următoarele:

- La art. 28 alin. (7) din Legea nr. 1/2000, cu modificările și completările ulterioare, se prevede: **“Terenurile acestor forme asociative nu pot fi înstrăinate în niciun mod, în întregime sau în parte.”**

- La art. 18 din Statutul Obștei Moșnenilor Rucăreni și Dâmbovicioreni se precizează: **“Calitatea de membru al asociației încetează numai prin transmiterea drepturilor către alte persoane, din cadrul asociației, sau alte persoane cu acordul membrilor Adunării generale.”**

- La art. 21 pct. g) din Statutul Obștei Moșnenilor Rucăreni și Dâmbovicioreni se precizează: **“Adunările generale ordinare au loc a dată pe an, până la finele primului trimestru și au următoarele atribuții principale: [...] g) stabilesc beneficiul net ce va fi distribuit asociațiilor corespunzător drepturilor fiecăruia.”**

- În cadrul contractelor de vânzare cumpărare se precizează că persoana fizică a vândut dramuri deținute în cadrul Obștei, așa cum au constatat organele de inspecție fiscală, aspect exemplificat cu un pasaj din Contractul de vânzare autentificat notarial sub nr. unde se precizează:

„ Subsematul vanzator mosnean al Obstii Mosnenilor Rucareni si Dambovicioreni (O.M.R.D.) cu sediul in Comuna Rucar, judetul Arges, vand cumparatoarei „SANATATE & NATURA” SRL de asemenea mosnean la Obstii Mosnenilor Rucareni si Dambovicioreni (O.M.R.D.),..... dramuri, echivalentul aha conform Statutului O.M.R.D. cu acte aditionale modificatoare si adeverintei eliberate sub nr. de Comisia Comunala pentru stabilirea dreptului de proprietate privata asupra terenurilor Rucar, dramuri aflate in devalmasie in muntii: Vatra Satului, Fantaneaua si Lazul Popilor, Mara, Boteanu, Piscul Manastirii, Mezea Otic- proprietati aflate pe raza Comunei Rucar si Grindu cu Baci, Plaiul de Dus cu Pietricica si Coltii Giuvala- proprietati aflate pe raza comunei Dambovicioara [...]”.

Odată cu transferul dramurilor mentionate mai sus, transmit cumpărătoarei toate drepturile și obligațiile ce decurg din deținerea acestora, inclusiv obligația de a înregistra proprietatea în Registrul de evidență al deținătorilor (Obștea Moșnenilor Rucăreni și Dâmbovicioreni din comuna Rucăr, Județul Argeș. [...]”.

Menționăm că într-o formă asemănătoare, acest pasaj se regăsește și în cuprinsul contractului de vânzare-cumpărare nr. încheiat cu „SANATATE & NATURA” SRL.

Rezultă astfel că domnulnu a înstrăinat un teren (bun imobil), care aparține în fapt formei asociative - persoană juridică intitulată “Obștea Moșnenilor Rucăreni și

Nota” Document care contine date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679”

Dâmbovicioreni” - înstrăinarea unor astfel de terenuri fiind interzisă de lege, ci a înstrăinat drepturi care i se cuvin din exploatarea terenurilor deținute în devălmășie (bunuri mobile).

În ceea ce privește mențiunea din contestație referitoare la faptul că nu pot fi aplicate prevederile ORDONANȚEI nr. 26 din 30 ianuarie 2000 cu privire la asociații și fundații, se constată că această afirmație nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât nicăieri în conținutul actului administrativ fiscal atacat nu se face referire la acest act normativ, în soluționarea contestației fiind avute în vedere strict prevederile Legii nr.1/2000 în forma aplicabilă în anul fiscal 2014 (anul tranzacției).

În ceea ce privesc dispozițiile Curtii Constitutionale conform Deciziei nr. 237/1999 privind obiecția de neconstitutionalitate a Legii pentru reconstituirea dreptului de proprietate asupra terenurilor agricole și celor forestiere, solicitate potrivit prevederilor Legii fondului funciar nr. 18/1991 și ale Legii nr. 169/1997, se retine că, în soluționarea obiecției de neconstitutionalitate, Curtea Constata:

“Este vorba în ceea ce privește forma de proprietate asupra terenurilor forestiere restituite, despre o proprietate privată, al cărei regim juridic este acela de drept comun și careia Constituția îi asigură o ocrotire legală, indiferent de titular. Așa fiind, nici unul dintre textele constitutionale referitoare la regimul proprietății nu este contrazis prin reglementarea ce face obiectul criticii de neconstitutionalitate”.

De asemenea, în ceea ce privește solicitarea adresată Curtii Constitutionale de autorii sesizării de a declara ca fiind neconstitutională, legea în întregime sau numai textele menționate în sesizare, în temeiul legii Curtea Decide :

„ Constata ca sunt constitutionale dispozițiile art. 1-3, art.5, 6 și ale art.24-29 din Legea pentru reconstituirea dreptului de proprietate asupra terenurilor agricole și celor forestiere, solicitate potrivit prevederilor Legii fondului funciar nr. 18/1991 și ale Legii nr. 169/1997”.

Sustinerea din contestație potrivit careia: *„ [...] considerandu-se ca în anul 2014 în calitate de mosnean în cadrul Obștii Mosnenilor Rucăreni și Dâmbovicioreni, prin vânzarea unui număr de 1300 “dramuri” am realizat venituri din investiții pentru care datorez impozit pe veniturile obținute, în baza art. 67 alin.3 lit.b din Codul fiscal”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere cuprinsul raportului de inspecție fiscală potrivit căruia organele de inspecție fiscală au reîncadrat operațiunea contribuabilului din tranzacție imobiliară în venituri din investiții plecând de la premisa că tranzacția efectuată nu reprezintă vânzarea unei suprafețe de teren ci transferarea contra cost de “dramuri” ce au fost asimilate partilor sociale, valoarea impozitată fiind aceea a câștigului aferent tranzacției.*

De asemenea nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei susținerea potrivit careia: *„ [...] am vândut dramuri membrilor la acel moment ai Obștii Mosnenilor Rucăreni și Dâmbovicioreni, pentru care nu sunt aplicabile dispozițiile fiscale privind impozitarea veniturilor din investiții, așa cum în mod eronat au reținut organele de inspecție fiscală”, având în vedere dispozițiile art. 67 alin.(3) lit.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:*

“(3) Calculul, reținerea și virarea impozitului pe veniturile din investiții, altele decât cele prevăzute la alin. (1) și (2) se efectuează astfel:

[...] b) în cazul câștigurilor determinate din transferul valorilor mobiliare, în cazul societăților închise, și din transferul părților sociale, obligația calculării, reținerii și virării impozitului revine dobânditorului. Calculul și reținerea impozitului de către dobânditor se efectuează la momentul încheierii tranzacției, pe baza contractului încheiat între părți. Impozitul se calculează prin aplicarea cotei de 16% asupra câștigului, la fiecare tranzacție, impozitul fiind final.

În consecință, se reține că obiectul tranzacției analizate este constituit din comercializarea părților sociale (indiferent de denumirea lor: “dramuri”, “titluri de participare” etc) deținute de domnulîn calitate de participant la forma asociativă intitulată “Obștea Moșnenilor Rucăreni și Dâmbovicioreni” și nicidecum din comercializarea unor terenuri care sunt deținute în devălmășie de către “Obștea Moșnenilor Rucăreni și Dâmbovicioreni”, astfel că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea tranzacției din punct de vedere fiscal, respectiv din “transferul proprietății imobiliare din patrimoniul personal” - pentru care notarul public a reținut impozitului pe venitul realizat din transferul proprietății

Nota” Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679”

imobiliare din patrimoniul personal prevăzut de art. 77¹ alin. (1) din Codul fiscal, în "transferul valorilor mobiliare" - pentru care exista obligația reținerii impozitului pe veniturile realizate din investiții prevăzut la art. 67 din Codul fiscal.

Menționăm că au fost avute în vedere și prevederile art.6 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

"ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. [...]."

Fata de cele de mai sus, se retine ca organele fiscale, la stabilirea obligatiilor fiscale unui contribuabil, este indreptatit sa aprecieze relevanta starilor de fapt fiscale si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale, putand sa reincadreze forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al acesteia.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si asa cum s-a prezentat situatia de fapt, organele de solutionare retin faptul ca, contestatorul a vandut catre SANATATE & NATURA SRL un numar de //de parti sociale (dramuri) in valoare de //lei in baza contractelor de vanzare nr.

Astfel, conform prevederilor mai sus mentionate, impozitul anual datorat se stabilește de organul fiscal competent prin aplicarea cotei de 16% asupra venitul net anual impozabil.

Fata de dispozitiile legale antecitate, in cazul castigurilor determinate din transferul partilor sociale obligatia calcularii, retinerii si virarii impozitului revine dobanditorului iar calculul si retinerea impozitului de catre dobanditor se efectueaza la momentul incheierii tranzactiei, in baza contractului incheiat intre parti.

Conform prevederilor legale , se retine ca impozitul se calculeaza prin aplicarea cotei de 16% asupra castigului determinat in conformitate cu prevederile legale.

Contestatorul in calitate de dobanditor este cel care avea obligatia calcularii si retinerii impozitului la momentul incheierii tranzactiei .

Prin urmare, se retine ca in mod corect organele de inspectie fiscala au procedat la reincadrarea operatiunii conform art. 11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completariile ulterioare, din tranzactii imobiliare la venituri din investitii, aferent carora contribuabilul nu a constituit si declarat impozitul datorat.

Astfel, se constată că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea în sarcina domnuluia impozitului pe veniturile din investitii contestat în sumă de lei, drept pentru care, se va face aplicatiunea prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completariile ulterioare:

"(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă" coroborat cu pct. 11.1 lit.b) din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin O.P. A.N.A.F. nr. 3741/2015 si **se va respingere ca neintemeiata contestatia pentru suma delei.**

2) Referitor la contribuțiile sociale de sănătate stabilite suplimentar în sumă delei.

În fapt, pentru anul 2014, organele de inspecție fiscală au stabilit un venit net impozabil în sumă de lei aferent căruia au calculat ca datorată o contribuție de asigurări sociale de sănătate suplimentară în sumă de lei.

În drept, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completariile ulterioare, in vigoare in perioada verificata, la art. 296²⁷ alin.(1), art.296²⁹ precizează:

„ Art. 296²⁷) - Contribuabilii

„ (1) Contribuția de asigurări sociale de sănătate se datorează și de către persoanele care realizează venituri din:[...]

b) investiții;

Art. 296²⁹) - Baza de calcul

(2) Pentru veniturile din investiții, astfel cum sunt menționate la art. 65, baza de calcul al contribuției este cea prevăzută la art. 66”.

Conform acestor prevederi legale, rezultă că persoanele care realizează venituri din investiții datorează o contribuție pentru asigurările sociale de sănătate în cotă de 5,5% aplicată la o bază impozabilă, reprezentând venitul net obținut în suma deei.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că, pentru venitul net impozabil stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală, datorează contribuția pentru asigurări sociale de sănătate, contestată, în sumă de.....lei.

Având în vedere cele prezentate mai sus, actele și documentele existente la dosarul contestației, actele normative aplicabile în speță în perioada verificată, precum și faptul că argumentele prezentate de contestatar nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, se constată că, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatarului **contribuția de asigurări sociale de sănătate** suplimentară contestată în sumă de lei, drept pentru care **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru aceasta sumă.**

3) Referitor la suma totală de lei reprezentând dobanzi și penalități de întârziere aferente diferenței de impozit anual de regularizat (..... lei), dobanzi și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate de persoane fizice- Regularizari (..... lei).

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobanzi și penalități de întârziere nr., organele fiscale au calculat accesorii în sumă totală de lei (..... lei dobanzi + lei penalități), pentru perioada 25.08.2014 - 11.12.2020, urmare neachitării la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale de natura impozitului pe venit și contribuției de asigurări sociale de sănătate în sumă de lei individualizate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.

O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, (în vigoare până la data de 31.12.2015), precizează:

„ Art. 119 - Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.[...].

(4) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu excepția situației prevăzute la art. 142 alin. (6).

Art. 120 - Dobânzi

(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. [...]

(7)* Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.

Art. 1201*) - Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor”.

-Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, (în vigoare de la 01.01.2016), precizează:

“Art.98 - Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale: [...]

c) deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii; [...]

Art.173 - Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere [...]

(5) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii, cu excepția situației prevăzute la art. 227 alin.(8). [...].”

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. . prinRIF nr. care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere contestate, au efectuat la persoana fizică o

verificare privind modul de repectare si virare a obligatiilor fiscale de natura impozitului pe venit si contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru perioada 25.08.2014-12.12.2019.

Prin Decizia de impunere nr.1..... organele de inspecție fiscală au stabilit la inspectia fiscala în sarcina contestatarului obligații fiscale suplimentare în sumă de lei reprezentând impozit pe venit din investitii in suma delei si contributie de asigurari sociale de sanatate in suma de lei .

Împotriva Deciziei de impunere nr....., persoana fizica a formulat contestația înregistrată la A.J.F.P. sub nr., iar conform pct.1 din prezenta decizie de soluționare, Serviciul de Soluționare Contestații din cadrul D.G.R.F.P. Ploiești respinge ca neîntemeiată contestația formulată penru suma totala contestata in suma totala delei din care impozit pe venit din investitii (..... lei) si contributie de asigurari sociale de sanatate (..... lei).

Având în vedere faptul că Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.R.F.P. Ploiești s-a pronunțat printr-o decizie motivată în cauza impozit pe venit din investitii si contributie de asigurari sociale de sanatate contestate în sumă de lei stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr..... cu soluția de respingere ca neîntemeiată a contestației, rezultă că și accesoriile aferente acestora calculate ulterior de organele fiscale teritoriale (A.J.F.P.) prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere nr..... în sumă de lei din care dobanzi si penalitati de intarziere aferente diferentei de impozit anual de regularizat (..... lei), dobanzi si penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate datorata de persoane fizice - Regularizari (.... lei), reprezintă obligație fiscală legal datorată de .pentru neac.....hitarea obligatiilor contestate, conform prevederilor legale, mai sus citate.

Întrucât, prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul, cota aplicată și/sau perioada pentru care au fost calculate accesoriile și având în vedere că la dosarul cauzei contestatorul nu a anexat nici o dovadă a faptului că instanța judecătorească de contencios administrativ a anulat debitul principal, în baza principiului de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul, **se va proceda la respingerea contestației ca neîntemeiată și pentru accesoriile de plată în sumă delei .**

În consecință, în conformitate cu dispozițiile art.279, alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

" Art. 279 - Soluții asupra contestației

(1)Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă", coroborate cu dispozițiile pct.11.1, lit.a) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere nr. se va respinge ca neîntemeiată pentru suma totală deei, din care dobanzi si penalitati de intarziere aferente diferentei de impozit anual de regularizat (.....lei), dobanzi si penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate datorata de persoane fizice- Regularizari (..... lei).

Având în vedere cele prezentate mai sus, actele și documentele existente la dosarul contestației, actele normative aplicabile în speță în perioada verificată, contestația formulată de MILOȘI ILIE **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma de totală delei.**

4) Referitor la suma de lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate aferente declaratiei unice.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. din data deorganele fiscale din cadrul A.J.F.P. Arges s-au stabilit în sarcina contribuabilului dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală delei, din care dobânzi și penalități de întârziere aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate aferente declaratiei unice lei.

Prin contestația formulată, contribuabilul contestă Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.....din data de pentru suma totală de lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, din care lei

reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurari sociale de sanatate aferente declaratiei unice , **sumă contestată dar nemotivată.**

În drept, în conformitate cu prevederile art.269 alin.(1) lit.c) și art.280 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizeza:

„ Art.269 - Forma și conținutul contestației

(1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]*

c) *motivele de fapt și de drept; [...]*

Art.280 - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) *Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”*

Deasemenea, pct.2.5 și pct.11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015, precizează :

“ 2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

11.1 Contestația poate fi respinsă ca :

b) *nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”.*

Din dispozițiile legale citate mai sus, rezultă că, contestatorul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază contestația, organul de soluționare competent neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care aceasta înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Se reține faptul că, în ceea ce privește suma de lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurari sociale de sanatate aferente declaratiei unice stabilită ca obligație de plată prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. **contribuabilul nu a înțeles să își motiveze în nici un fel contestația.**

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarii.

Se reține că, sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere cele reținute mai sus, rezultă că Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul D.G.R.F.P. Ploiești nu se poate substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept, care sunt elemente obligatorii și expres prevăzute de art.269, alin.(1) lit.c) din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **drept pentru care se va respinge contestația ca nemotivată pentru suma delei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurari sociale de sanatate aferente declaratiei unice .**

5) Referitor la căpatul de cerere privind contestația formulată împotriva anexei nr.

.....

Prin contestația formulată și înregistrată la A.J.F.P. sub nr. contestă și anexa la Raportul de inspectie fiscala.

Prin anexa la raportul de inspectie fiscala contestat, organul fiscal evidentiaza cuantumul impozitului pe venit din transferul proprietatilor imobiliare retinut la notar.

Anexa la Raportul de inspectie fiscala este in fapt tabel ce contine, grupat pe coloane, toate informatiile referitoare la impozitul pe venitul din trasferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal retinut la notar, deci prin anexa contestata de contribuabil nu sunt stabilite obligatii fiscale suplimentare de plata.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 268, art 269 alin. (2) și art. 272 alin.(1) și (6) din Legea nr. 207/2017 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizeaza:

„ Art. 268 - Posibilitatea de contestare

Nota” Document care contine date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679”

(1) *Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*

(2) *Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.[...].*

Art. 269 - Forma și conținutul contestației

(2) *Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat [...].*

Art. 272 - Organul competent

(1)* *Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor. [...].*

(6) *Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente”.*

Coroborate cu prevederile pct. 5.3 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„ 5.3. *Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente”.*

Raportat la prevederile legale, mai sus citate, se retine că, potrivit art. 272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, organele specializate în soluționarea contestațiilor, constituite la nivelul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice, au o competență strict delimitată, ele nu se pot investi decât cu soluționarea contestațiilor care privesc sume stabilite în decizii de impunere, în actele administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și în titlurile de creanță privind datoria vamală, deci cu anumite categorii de acte administrative fiscale expres și limitative prevăzute de lege.

În speța supusă soluționării, se constată că ne aflăm în situația de a soluționa un capăt de cerere cu privire la documente ce nu intră în categoria actelor administrative fiscale susceptibile de a fi contestate și anume anexele, documente ce nu reprezintă acte administrative fiscale asimilate deciziei de impunere, întrucât pe de o parte nu se stabilesc drepturi și obligații fiscale, nu suntem în prezenta unor creanțe fiscale, iar pe de altă parte nu intră sub incidența art. 272 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care delimitează sfera de competența a organelor de soluționare a contestațiilor.

În speță, în ceea ce privește forma și conținutul actelor administrative fiscale, susceptibile de a fi contestate sunt aplicabile și prevederile art. 1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 1 - Definitii

In intelesul prezentului cod, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

1. *actul administrativ fiscal - actul emis de organul fiscal in exercitarea atributiilor de administrare a impozitelor, taxelor si contributiilor sociale, pentru stabilirea unei situatii individuale si in scopul de a produce efecte juridice fata de cel caruia ii este adresat; [...].”*

De asemenea, se reține că în materia impunerii, legiuitorul a prevăzut în mod expres și limitativ o anumită categorie de acte administrative fiscale prin care se stabilesc sume datorate bugetului general consolidat, prevederi de la care nu se poate deroga în mod unilateral.

Din documentația prezentată rezultă că petentul nu a solicitat anularea unei obligații de plată stabilite printr-un titlu de creanță/act administrativ fiscal, acesta solicită anularea anexei, ce reprezintă documentul prin care contribuabilului îi este relatată situația existentă în urma verificării efectuate de către organele de inspecție fiscală.

Prin urmare, se reține că, anexele la raportul de inspectie fiscala, nu reprezintă acte administrativ fiscale susceptibile de a fi contestate în înțelesul art.272 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, mai sus citat.

Astfel, contestația formulată împotriva anexei nr.199450/16.11.2020, nu intră în sfera de soluționare expres și limitativ prevăzută de art. 272 alin.(1) privind Codul de procedură fiscală.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulate de cu domiciliul în loc.Rucar, județul Arges, împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. si Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere nr....., în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totala de lei reprezentând:

- impozit pe venit din investitii lei ;
- contributie de asigurari sociale de sanatate..... lei ;
- dobanzi si penalitati de intarziere aferente diferentei de impozit anual de regularizat..... lei;
- dobanzi si penalitati de intarzere aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate datorata de persoane fizice- Regularizari lei.

2. Respingerea contestației ca nemotivată pentru suma de lei dobanzi si penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate aferente declaratiei unice.

3. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL