

DECIZIA nr. 412 din 02.12.2020 privind soluționarea
contestației formulată de **VD**, cu domiciliul în ..., București, înregistrată la
D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_XXX/XX.ZZ.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr., înregistrată sub nr. MBR_REG_XXX/XX.ZZ.2020 de către Administrația Sector G a Finanțelor Publice cu privire la contestația domnului VD înregistrată la registratura generală a organului fiscal teritorial sub nr. .../....2020.

Obiectul contestației îl constituie decizia de impunere privind TVA și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. DIMP/2020, emisă pe baza raportului de inspecție fiscală nr. RIFX/2020 și comunicată sub semnătură în data de2020, prin care au fost stabilite obligații fiscale în sumă de **S lei**, din care:

- D lei impozit pe veniturile din alte surse;
- A1 lei dobânzi de întârziere aferente;
- A2 lei penalități de întârziere aferente.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de domnul VD.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector G a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală parțială la persoana fizică VD în baza avizului de inspecție fiscală nr. AIF/29.04.2015 comunicat sub semnătură, prin care contribuabilul a fost de acord cu începerea inspecției fiscale în data de 05.05.2015. Inspecția fiscală a fost suspendată conform comunicării nr. CSF/16.06.2015 înmănată sub semnătură în aceeași dată și a fost reluată în data de 30.07.2020 conform comunicării nr. ISF/30.07.2020, înmănată sub semnătură în data de 10.08.2020.

În urma inspecției fiscale, organele fiscale au stabilit că domnul VD, în calitate de cumpărător și plătitor de venit, avea obligația reținerii la sursă a impozitului pe venit în sumă de D lei, datorat de persoanele fizice cedente care au obținut venituri în urma cesiunii de drepturi prin contractele nr. C1/05.08.2010 și nr. C2/06.08.2010, calculând și accesoriile aferente în sumă de A1+A2 lei pentru perioada 26.09.2010-25.07.2020.

II. Prin contestația formulată domnul VD susține că perioada suspendării inspecției a depășit termenul prevăzut de art. 2 lit. k) din OPANAF nr. 467/2013

și că din prevederile art. 78-79 din Codul fiscal și ale pct. 152 din Normele metodologice de aplicare, valabile în anul 2010, reiese că ele privesc impozitarea persoanei fizice în relație cu un angajator persoană juridică, nu cu o persoană fizică, cum este cazul său.

Din exemplele oferite de norme reiese că legiuitorul nu a gândit aceste articole pentru impozitarea veniturilor obținute de o persoană fizică de la o altă persoană fizică, ci a dorit să creeze cadrul legal pentru impozitarea veniturilor primite de o persoană fizică de la o persoană juridică, pentru care nu există prevederi în celelalte capitole ale Codului fiscal.

Modificările aduse pct. 152 din norme începând cu data de 14.03.2013 nu pot fi aplicate retroactiv pentru anul 2010, iar art. 78 alin. (2) din Codul fiscal trebuia să prevadă că o persoană fizică cumpărătoare are dreptul legal de a reține și concomitent obligația de a reține și vira impozitul pe veniturile din alte surse. De asemenea, impozitul nu putea fi declarat prin declarația 100 deoarece contribuabilul nu era persoană fizică autorizată și nu deținea cod de identificare fiscală pentru a-l înscrie în formular conform instrucțiunilor de completare.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile persoanei impozabile contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă persoana fizică care a achiziționat drepturi la reconstituirea dreptului de proprietate de la alte persoane fizice avea obligația în calitate de plătitor de venit să calculeze, să rețină și să vireze impozitul pe venit, în condițiile în care argumentele aduse în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice constatările și concluziile organelor de inspecție fiscală.

În fapt, domnul VD a fost supuse unei inspecții fiscale parțiale în baza avizului de inspecție fiscală nr. AIF/29.04.2015 comunicat sub semnătură, prin care contribuabilul a fost de acord cu începerea inspecției fiscale în data de 05.05.2015. Inspecția fiscală a fost suspendată în baza art. 2 lit. k) din OPANAF nr. 467/2013 conform comunicării nr. CSF/16.06.2015 înmănată sub semnătură în aceeași dată și a fost reluată în data de 30.07.2020 conform comunicării nr. ISF/30.07.2020, înmănată sub semnătură în data de 10.08.2020.

Organele de inspecție fiscală au constatat că domnul VD a achiziționat drepturi la reconstituirea dreptului de proprietate prin intermediul a două contracte de vânzare-cumpărare, și anume:

- contractul de vânzare-cumpărare de drepturi nr. C1/05.08.2010 încheiat cu numitul N1 în calitate de vânzător, pentru achiziționarea contra sumei de L1 lei (E1 euro) a dreptului de reconstituire a proprietății asupra terenului în suprafață de 8,24 ha situat în comuna Q, județul W;

- contractul de vânzare-cumpărare de drepturi nr. C2/06.08.2010 încheiat cu numitul N2 în calitate de vânzător, pentru achiziționarea contra sumei de L2 lei a dreptului de reconstituire a proprietății asupra terenului în suprafață de 13,75 ha situat în comuna Q, județul W.

Pentru primul contract, prin decizia nr. xyz/xx/vvvv.2010 Comisia Centrală a Despăgubirilor a emis titlul de despăgubire în favoarea domnului VD în sumă de G1 lei, sumă pentru care s-a emis titlul de conversie prin decizia nr. qrt/xx/bbbb.2010 pentru un număr de G1 acțiuni la valoarea nominală de 1

leu/acțiune. Acțiunile au fost valorificate în anul 2011 prin tranzacționare către SSIF ... pentru suma de G2 lei.

În cazul celui de-al doilea contract, drepturile dobândite au fost înstrăinate pentru suma de E3 euro (L3 lei) în baza contractului de vânzare-cumpărare de drepturi nr. ccd/vvvy.2010 încheiat cu numitul N3 în calitate de cumpărător.

În urma acestor constatări organele de inspecție fiscală au concluzionat că persoanele fizice N1 și N2 au realizat venituri din alte surse din vânzarea/cesionare drepturilor, iar domnul VD, în calitate de plătitor de venit, avea obligația reținerii la sursă a impozitului pe venit în cotă de 16% la veniturile obținute de acești beneficiari de venit, în conformitate cu prevederile art. 78 alin. (2) și art. 79 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 152 din Normele metodologice de aplicare.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina domnului VD un impozit pe venit în sumă de D lei, din care 17.700 lei impozit pentru veniturile aferente contractului nr. C1/05.08.2010 (L1 lei x 16%) și 30.634 lei impozit pentru veniturile aferente contractului nr. C2/06.08.2010 (L2 lei x 16%).

Totodată, organele de inspecție fiscală au reținut că pentru veniturile obținute de domnul VD din valorificarea acțiunilor dobândite în urma contractului nr. C1/05.08.2010 sunt aplicabile prevederile art. 65 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, iar pentru veniturile obținute din valorificarea drepturilor achiziționate în baza contractului nr. C2/06.08.2010 impozitul a fost stabilit în sarcina cumpărătorului N3, în cadrul inspecției fiscale la care a fost supus acesta.

În drept, potrivit art. 78 și art. 79 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2010:

“Art. 78. – Definirea veniturilor din alte surse

(1) În această categorie se includ, însă nu sunt limitate, următoarele venituri:

a) prime de asigurări suportate de o persoană fizică independentă sau de orice altă entitate, în cadrul unei activități pentru o persoană fizică în legătură cu care suportatorul nu are o relație generatoare de venituri din salarii, potrivit cap. 3 din prezentul titlu;

b) câștiguri primite de la societățile de asigurări, ca urmare a contractului de asigurare încheiat între părți cu ocazia tragerilor de amortizare;

c) venituri, sub forma diferențelor de preț pentru anumite bunuri, servicii și alte drepturi, primite de persoanele fizice pensionari, foști salariați, potrivit clauzelor contractului de muncă sau în baza unor legi speciale;

d) venituri primite de persoanele fizice reprezentând onorarii din activitatea de arbitraj comercial;

e) venituri primite de persoanele fizice din activitățile menționate la art. 52 alin. (1) lit. a) - e), în cazul în care contribuabilul a exercitat opțiunea de impozitare a acestor venituri potrivit prevederilor art. 79. Opțiunea de impunere a venitului brut se exercită în scris, în momentul încheierii fiecărui raport juridic/contract și este aplicabilă veniturilor realizate ca urmare a activității desfășurate pe baza acestuia.

(2) Venituri din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile, care nu se încadrează în categoriile prevăzute la art. 41 lit. a) -

h), altele decât veniturile neimpozabile în conformitate cu prezentul titlu, precum și cele enumerate prin normele metodologice elaborate în aplicarea prezentului articol”.

“Art. 79. – Calculul impozitului și termenul de plată

(1) Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul plății veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea unei cote de 16% asupra venitului brut.

(2) Impozitul calculat și reținut reprezintă impozit final.

(3) Impozitul astfel reținut se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut”.

Cu privire la aplicarea acestor prevederi, în conformitate cu pct. 152 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“152. În aplicarea art. 78 alin. (2) din Codul fiscal, în această categorie se includ, **de exemplu**, următoarele venituri realizate de persoanele fizice:

[...]

- *veniturile obținute de cedent ca urmare a cesiunii de creanță, respectiv de cesionar ca urmare a realizării venitului din creanța respectivă*, inclusiv în cazul drepturilor de creanțe salariale obținute în baza unor hotărâri judecătorești definitive și irevocabile, din patrimoniul personal, altele decât cele care se încadrează în categoriile prevăzute la art. 41 lit. a) - h) și art. 42 din Codul fiscal”.

Din prevederile legale sus-citate reiese că, în cazul cesiunilor de creanță, cel care achiziționează creanțele în calitate de plătitor de venit avea obligația să calculeze și să rețină impozitul pe veniturile obținute de către cel care își vinde creanțele, la momentul plății acestor venituri, și să-l declare și să-l achite la bugetul de stat.

Aceasta este situația domnului VD, care prin intermediul a două contracte de vânzare-cumpărare, a achiziționat drepturi la reconstituirea dreptului de proprietate de la persoanele fizice N1 și N2, care au realizat astfel venituri din cesiunea acestor drepturi și pentru care impozitul aferent este în sarcina domnului VD în calitate de plătitor de venit.

Referitor la susținerea contribuabilului în sensul că perioada suspendării inspecției fiscale a depășit termenul prevăzut de art. 2 lit. k) din OPANAF nr. 467/2013, se reține că potrivit prevederilor art. 104 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la momentul începerii inspecției fiscale, perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, *fără reglementarea unei consecințe fiscale anume în situația în care suspendarea inspecției a depășit durata prevăzută* în ordinul președintelui A.N.A.F. privind condițiile și modalitățile de suspendare a unei inspecții fiscale.

În privința motivației domnului VD referitoare la faptul că prevederile art. 78-79 din Codul fiscal privesc impozitarea persoanei fizice în relație cu o persoană juridică, nu tot cu o persoană fizică, cum este cazul său, din prevederile legale antecitate reiese că acestea privesc *impozitarea persoanelor fizice pentru diverse venituri obținute de la diverși plătitori de venit*, altele decât categoriile de venituri anume reglementate la Titlul III din Codul fiscal, **fără să distingă dacă plătitorii veniturilor sunt persoane juridice sau fizice**, astfel că

distincția făcută de contestatar contravine principiului “ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus”. De altfel, potrivit art. 26 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare “Art. 26. – (1) *Plătitor al obligației fiscale este debitorul sau persoana care în numele debitorului, conform legii, are obligația de a plăti sau de a reține și de a plăti, după caz, impozite, taxe, contribuții, amenzi și alte sume datorate bugetului general consolidat*”.

În ceea ce privește faptul că pct. 152 din Normele metodologice de aplicare a fost completat începând cu data de 14.03.2013 se reține că acest punct din norme este dat pentru a **exemplifica** orice alte venituri impozabile realizate de persoanele fizice, care nu sunt considerate venituri neimpozabile și nu sunt încadrate la celelalte categorii de venituri impozabile, dovadă fiind chiar formularea din norme “*în aplicarea art. 78 alin. (2) din Codul fiscal, în această categorie se includ, de exemplu, următoarele [...]*”. Exemplul vizând veniturile obținute de cedent ca urmare a cesiunii de creanță, introdus prin H.G. nr. 84/2013 nu implică o categorie nouă de venituri impozabile, fiind dat în **explicitarea** prevederilor art. 78 alin. (2) din Codul fiscal, nemodificate de la momentul intrării în vigoare a Codului fiscal și făcând corp comun cu acestea, astfel că el se aplică și în anul 2010, când au fost plătite veniturile. Temeiul legal al impunerii au fost prevederile art. 78 alin. (2) și art. 79 din Codul fiscal, așa cum au fost ele în vigoare în anul 2010, iar persoanele fizice cărora contestatarul le-a plătit veniturile au obținut venituri care se încadrează în aceste prevederi, astfel că aplicarea lor nu poate fi apreciată ca având caracter retroactiv.

Nu poate fi reținută nici susținerea că impozitul nu putea fi declarat prin declarația 100 deoarece contribuabilul nu era persoană fizică autorizată și nu deținea cod de identificare fiscală pentru a-l înscrie în formular întrucât potrivit art. 72 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată “(1) *Orice persoană sau entitate care este subiect într-un raport juridic fiscal se înregistrează fiscal primind un cod de identificare fiscală. Codul de identificare fiscală va fi: [...] b) pentru persoanele fizice, codul numeric personal atribuit potrivit legii speciale*”. Reiese că pe baza codului numeric personal contribuabilul putea declara impozitul, fără a fi nevoie să dețină cod de înregistrare fiscală în calitate de persoană fizică care desfășoară activități economice sau exercită o profesie liberă.

Prin urmare, motivațiile aduse de domnul VD în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice constatările și reținerile organelor de inspecție fiscală din actele contestate, în raport de cele anterior prezentate și de prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform cărora “*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*”.

De asemenea, referitor la accesoriile aferente impozitului pe venit datorat stabilite de organele de inspecție fiscală, cu privire la care contestatarul nu aduce nicio critică anume în legătură cu modalitatea de stabilire și de calcul, se reține că acestea sunt datorate în virtutea principiului de drept *accessorium sequitur*

principalae potrivit dispozițiilor art. 119 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, respectiv art. 173 din Legea nr. 207/2016 privind Codul de procedură fiscală.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 78 și art. 79 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 152 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare și art. 276 alin. (1) și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

Respinge contestația formulată de domnul VD împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. DIMP/2020, emisă de Administrația Sector G a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. RIFX/2020 pentru obligații fiscale în sumă de **S lei** reprezentând impozit pe venit și accesorii aferente.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.