

**DECIZIA nr.175/ 02.06.2009**

privind solutionarea contestatiei formulata de doamna **X** inregistrata la  
D.G.F.P.-M.B. sub nr.x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice sector x, cu adresa nr. x, inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x, asupra contestatiei formulata de doamna **X**, cu domiciliul in Bucuresti, str. x sector x.

Obiectul contestatiei, remisa prin posta la x si inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector x sub nr.x si x, il constituie:

1- Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate de persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania, de persoanele fizice romane fara domiciliu in Rmania si persoanele fizice straine pe anul 2006 nr. x, comunicata in data de x.2009, prin care s-a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat stabilit in minus in suma de x lei.

2- Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x, comunicata in data de x.2008, prin care s-au stabilit majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile din transferul titlurilor de valoare detinute mai putin de 365 zile in suma de x lei;

3- Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x si comunicata in data de x.2008, prin care s-au stabilit majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile din transferul titlurilor de valoare detinute mai putin de 365 zile in suma de x lei.

4 - Adresa nr. x prin care s-a comunicat in data de 04.03.2009 obligatia de plata a sumei de x lei reprezentand majorari de intarziere.

Avand in vedere dispozitiile art.205 alin. (1), art.207 alin.(1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in anul 2007 si pct. 3.9 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de doamna **X**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

**I.** Prin contestatia formulata contestatara arata urmatoarele:

1- cu privire la Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate de persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania, de persoanele fizice romane fara domiciliu in Rmania si persoanele fizice straine pe anul 2006 nr. x obligatiile de plata se stabilesc pe baza datelor din declaratia 226 din care rezulta un venit impozabil de x lei si un impozit datorat de x lei, pe care l-a platit in data de 24.01.2007;

- in mod eronat decizia prevede "obligatii stabilite privind platile anticipate" in suma de x lei, rezultand astfel in sarcina acesteia obligatii privind platile anticipate de peste 20 de ori mai mari decat impozitul datorat;

- prin aceasta decizie s-au stabilit si asa-numite "obligatii stabilite privind platile anticipate" in suma de x lei din care contesta suma de x lei ca diferenta intre aceste plati anticipate si impozitul datorat in mod real in suma de x lei;

- pe anul 2006 impozitul retinut este impozit final si se calculeaza asupra castigului net urmand a fi platit pana la 25.01.2007, fara sa existe vreun temei legal pentru perceperea la aceasta data a unui impozit in quantum diferit cu titlu de plata anticipata, urmat de o regularizare ulterioara;

- mentioneaza ca abia pentru impozitul pe castigul realizat in anul 2007, Codul fiscal va introduce mecanismul platilor anticipate;

- isi fundamenteaza sustinerile pe prevederile OMFP nr. 2199/2006, dispozitiile art. 66, alin.(1) si (4) si art. 67 alin.(3), lit. A) din Codul fiscal (in forma aplicabila veniturilor pe anul 2006) si art.13 din Codul de procedura fiscala;

2- in ceea ce priveste decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x si decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x, aceasta au fost comunicate prin posta in data de 26.11.2008, anterior comunicarii deciziei de impunere anuala privind veniturile realizate pe anul 2006;

- nu exista o obligatie fiscala principala restanta asupra careia sase calculeze obligatii de plata accesorii.

- ca argumentele invocate impotriva stabilirii in sarcina ei a unor pretinse obligatii privind platile anticipate in suma de x lei se aplica mutatis mutandis si impotriva obligatiilor de plata accesorii stabilite.

3 - prin adresa nr. x emisa de Administratia Finantelor Publice Sector x ca urmare a solicitarii acesteia s-a facut precizarea ca majorarile de intarziere in suma de x lei sunt aferente sumei pe ramasita de x lei evidentiata in contul impozitului pe titluri de valoare detinute mai putin de 365 zile pe anul 2006, dar in realitate obligatia scadenta era de x lei.

**II.** Fata de documentele contestate, Administratia Finantelor Publice Sector x a stabilit in sarcina contestatarei obligatii fiscale astfel:

1- prin Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate de persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania, de persoanele fizice romane fara domiciliu in Romania si persoanele fizice straine pe anul 2006 nr. x s-a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat stabilit in minus in suma de x lei.

2- prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x , prin care s-au stabilit majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile din transferul titlurilor de valoare detinute mai putin de 365 zile in suma de x lei, pe perioada 26.01.2007-31.12.2007. Documentul prin care s-a individualizat suma de plata il reprezinta declaratia privind impozitul datorat pe castigul din transferul titlurilor de valoare, altele decat titlurile de participare la fondurile deschise de investitii si partile sociale inregistrata sub nr. x.

3 - prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x si comunicata in data de 04.12.2008, prin care s-au stabilit majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile din transferul titlurilor de valoare detinute mai putin de 365 zile in suma de x lei, pe perioada 31.12.2007-30.06.2008. Documentul prin care s-a individualizat suma de plata il reprezinta declaratia privind impozitul datorat pe castigul din transferul titlurilor de valoare, altele decat titlurile de participare la fondurile deschise de investitii si partile sociale inregistrata sub nr. x.

III. Avand in vedere documentele existente la dosarul cauzei, sustinerile organului de administrare fiscala, motivatiile contestatarei, precum si actele normative incidente cauzei se retin urmatoarele:

### **3.1. Referitor la contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere anuala pentru veniturile realizate de persoanele fizice romanne cu domiciliul in Romania, de persoanele fizice romane fara domiciliu in Rmania si persoanele fizice straine pe anul 2006 nr. x**

*Cauza supusa solutionarii este daca, pentru anul fiscal 2006, organele fiscale au emis corect decizia de impunere anuala, in conditiile in care obligatiile privind platile anticipate inscrise in decizia de impunere nu au la baza decizii de plati anticipate/declaratii fiscale care sa constituie titluri de creanta in materie fiscala.*

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

Contribuabila a depus "Declaratia speciala privind veniturile realizate pe anul 2006" (formularul 200) sub nr. x, prin care a declarat un castig net din transferul titlurilor de valoare detinute mai putin de 365 zile, inclusiv in cuantum de x lei.

Administratia Finantelor Publice sector x a emis doamnei X Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate de persoanele fizice romane pe anul 2006 nr. x, comunicata sub semnatura in data de 04.03.2009, din care rezulta urmatoarele:

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

In referatul ce insoteste dosarul cauzei, organele fiscale precizeaza ca la data prelucrarii declaratiei 226, in conformitate cu art. 7 "Rolul activ" din Codul de procedura fiscala, republicata, s-a tinut cont de documentele anexate din care rezulta castiguri la bursa in suma de x lei si impozit anticipat in suma de x lei.

**In drept**, in conformitate cu prevederile art. 67, art. 83 si art. 84 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel cum au fost in vigoare pentru anul fiscal 2006:

"Art. 67. - (3) **Calculul, retinerea si virarea impozitului pe veniturile din investitii**, altele decat cele prevazute la alin. (1) si (2), **se efectueaza astfel:**

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

a<sup>1</sup>) in cazul castigului din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare, altele decat titlurile de participare la fondurile deschise de investitii si partile sociale, care au fost dobandite si instrainate intr-o perioada mai mare de 365 de zile, obligatia calcularii, retinerii si virarii impozitului revine intermediarilor, iar termenul de

virare a impozitului este pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care a fost retinut;[...].

e) **impozitul se calculeaza prin aplicarea unei cote de 16% asupra castigului net** realizat din transferul titlurilor de valoare dobandite incepand cu data de 1 iunie 2005 si instrainate incepand cu data de 1 ianuarie 2006 intr-o perioada mai mica de 365 de zile de la data dobandirii, respectiv prin aplicarea unei cote de 1% asupra castigului net din transferul titlurilor de valoare dobandite incepand cu data de 1 iunie 2005 si instrainate intr-o perioada mai mare de 365 de zile inclusiv de la data dobandirii [...]

(4) Impozitul retinut conform alin. (1), (2) si lit. a<sup>2</sup>), a<sup>3</sup>) si f) ale alin. (3) reprezinta impozit final pe venit, pentru venitul prevazut la alineatul respectiv; **in cazul impozitului prevazut la alin. (3) lit. a) si a<sup>1</sup>), acesta se regularizeaza la sfarsitul anului pe baza diferentei dintre impozitul datorat la nivelul anului si cel calculat si retinut lunar in cursul anului fiscal/anual, pe baze diferite, potrivit cotelor aplicabile, conform declaratiilor contribuabilului, in baza alin. (3<sup>1</sup>) al art. 83".**

"Art. 83. - (3<sup>1</sup>) Declaratii speciale se completeaza si pentru castigul net/pierderea generata de tranzactii cu titluri de valoare, altele decat actiunile primite cu titlu gratuit in cadrul Programului de privatizare in masa".

"Art. 84. - (1) Impozitul pe venitul net anual impozabil datorat este calculat de organul fiscal competent, pe baza declaratiei de venit, prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului net anual impozabil din anul fiscal respectiv.

(5) **Organul fiscal stabileste impozitul anual datorat si emite o decizie de impunere, in intervalul si in forma stabilite prin ordin al ministrului finantelor publice".**

Conform O.M.F.P. nr. 1.019/2006 privind deciziile de impunere anuala, aceasta se utilizeaza la "calculul impozitului pe venitul net anual impozabil (...) pe castigul net din transferul titlurilor de valoare pe fiecare sursa de venit si *la stabilirea diferentelor de impozit anual de regularizat stabilite in plus/in minus*".

In speta sunt aplicabile si prevederile art. 21, art. 45, art. 82, art. 85, art. 86 si art. 110 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

a) decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii;

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

Potrivit pct. 5 si pct.7 din Instructiunile privind organizarea evidentei pe platitori persoane fizice si procedura de inchidere si deschidere a evidentei fiscale, aprobate prin O.M.F.P. nr. 46/2001, in evidenta analitica pe platitori se regasesc atat obligatiile de plata anticipate si platile efectuate in contul acestora, cat si diferentele de impozit anual regularizat de plata sau de scazut, rezultate in urma emiterii deciziei de impunere anuala. Pe baza acestei evidente se stabilesc sumele ramase de plata sau eventualele sume platite in plus.

"5. **Contul fiscal personal - regularizare impozit pe venitul anual global** - se deschide inscriind in acesta diferenta de impozit anual ramasa de achitat sau suma reprezentand impozitul anual de restituit, rezultata din decizia de impunere anuala.

7. **Obligatiile de plata se inscriu in evidenta fiscala analitica** pentru fiecare contribuabil persoana fizica, pe categorii de venit si in cadrul acesteia pe surse, **pe baza urmatoarelor documente**, dupa caz:

a) deciziile de impunere pentru platile anticipate cu titlu de impozit, emise de organele fiscale in a caror raza teritoriala se afla domiciliul contribuabilului persoana fizica, atunci cand veniturile sunt obtinute pe raza acestuia;

b) deciziile de impunere pentru platile anticipate cu titlu de impozit, emise de organele fiscale de sursa, transmise organelor fiscale de domiciliu, in cazul contribuabililor persoane fizice romane cu domiciliul in Romania;

c) deciziile de impunere pentru platile anticipate cu titlu de impozit, emise de organele fiscale de sursa pentru persoanele fizice straine si persoanele fizice romane fara domiciliu in Romania;

d) declaratiile privind veniturile sub forma de salarii din strainatate obtinute de persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania care desfasoara activitati in Romania si, dupa caz, de persoanele fizice romane angajate ale misiunilor diplomatice si posturilor consulare acreditate in Romania, depuse de contribuabil la organul fiscal de domiciliu;

e) declaratiile privind veniturile sub forma de salarii din strainatate obtinute de persoanele fizice romane fara domiciliul in Romania si de persoanele fizice straine care desfasoara activitati in Romania;

f) decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate;

g) documentele intocmite de organele fiscale privind impunerea din oficiu, insolvabilitatea si prescriptia".

*Concluzionand, din dispozitiile legale sus-citate rezulta ca impozitele, taxele si contributiile datorate bugetului general consolidat se stabilesc fie in regim de autoimpunere sau retinere la sursa, prin care contribuabilul insusi determina cuantumul obligatiei fiscale datorate in cuprinsul unei declaratii fiscale, fie in regim de impunere fiscala, prin care organul fiscal insusi determina cuantumul obligatiei fiscale datorate de contribuabil, pornind de la declaratia acestuia privind bazele de impunere ori de la propriile constatari privind modificarea bazelor de impunere deja declarate ori omise la declarare. In functie de regimul fiscal aplicabil, titlurile de creanta prin care se individualizeaza obligatiile fiscale sunt fie declaratia fiscala a contribuabilului, asimilata cu o decizie de impunere sub rezerva unei verificari ulterioare si care isi produce efectele din chiar data depunerii ei la organul fiscal, fie decizia de impunere emisa de organul fiscal competent, care isi produce efectele din momentul comunicarii ei catre contribuabil sau la o data ulterioara acestui moment.*

*In cazul impozitului pe venit, diferentele de impozit anual de regularizat stabilite in plus/in minus se stabilesc prin deducerea din impozitul pe venitul anual, calculat si stabilit ca atare prin decizia de impunere anuala, a facilitatilor fiscale si a obligatiilor privind platile anticipate in contul impozitului anual, individualizate prin decizii de impunere pentru plati anticipate si alte documente emise de organele fiscale, in situatia in care impunerea se face direct de organul fiscal ori prin declaratiile fiscale intocmite de contribuabili, in situatia in care contribuabilul insusi isi stabileste obligatiile de plata anticipate conform regimului de autoimpunere.*

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

Astfel, pentru tranzactiile efectuate in anul 2006, sistemul de stabilire a platilor anticipate pentru castigul din astfel de tranzactii a prevazut obligatia contribuabilului insusi de a determina baza impozabila, de a calcula impozitul datorat cu

titlu de plata anticipata, de a declara impozitul astfel calculat prin formularul 226 "Declaratie privind impozitul datorat pe castigul din transferul titlurilor de valoare, altele decat titlurile de participare la fondurile deschise de investitii si partile sociale", prevazut de O.M.F.P. nr. 2.199/2006 si de a virat impozitul respectiv pana la data de 25 ianuarie 2007.

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

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

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

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

In speta, doamna **X** a declarat prin declaratia nr. x un castig din transferul titlurilor de valoare detinute mai putin de 365 zile (baza impozabila) in suma de x lei si un impozit aferent in suma de x lei.

In decizia de impunere anuala nr. x, organele fiscale au stabilit un impozit anual datorat in suma de x lei, au dedus obligatii privind platile anticipate in suma de x lei, rezultand o diferenta de impozit anual de regularizat stabilita in minus in suma de x lei.

Prin contestatia formulata, doamna **X** invoca, printre altele, ca decizia de impunere anuala comunicata contine obligatii de plata anticipate in quantum de x lei, desi prin declaratia 226, asimilata cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificari ulterioare si care constituie si titlu de creanta, a declarat plati anticipate in quantum de x lei.

Din documentatia existenta la dosarul cauzei rezulta ca, intr-adevar, decizia de impunere anuala pe anul 2006 nr. x, comunicata contribuabilei si care face obiectul contestatiei, a fost eronat intocmita de organele fiscale ale Administratiei Finantelor Publice sector x, prin inscrierea la rubrica "obligatii stabilite privind platile anticipate" a sumei de x lei, desi din singurul titlu de creanta fiscala care contine astfel de obligatii, in speta declaratia 226, asimilata cu o decizie de impunere, sub rezerva verificarii ulterioare, rezulta obligatii de plata anticipate (prin autoimpunere) in suma de x lei.

Sustinerea organului fiscal din referatul transmis cu adresa inregistrata sub nr. x, precum ca titlul de creanta prin care au fost stabilite obligatiile de plata anticipate in quantum de x lei il constituie chiar declaratia 226, in conditiile in care a fost

eronat completata de contribuabil, nu poate fi retinuta in solutionarea cauzei intrucat, in materie fiscala, declaratia contribuabilului prin care acesta calculeaza cuantumul obligatiei fiscale datorate, conform legislatiei in materie, este asimilata cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificari ulterioare.

Or, sintagma "*sub rezerva unei verificari ulterioare*" continuta de textul art. 86 alin. (4) din Codul de procedura fiscala are semnificatia ca, in cazul in care contribuabilul determina incorect cuantumul obligatiei fiscale datorate, **organul fiscal are posibilitatea de a modifica acest cuantum pana la cuantumul legal datorat, insa cu respectarea normelor procedurale impuse pentru "verificarile ulterioare", respectiv prin efectuarea unei inspectii fiscale si, mai ales, prin emiterea actului administrativ fiscal/titlului de creanta in materie fiscala din care sa rezulte diferenta de obligatie fiscala dintre cuantumul deja individualizat printr-un titlu de creanta (declaratia contribuabilului) si cuantumul legal datorat.**

Se retine ca, in acelasi sens, s-a pronuntat si Directia generala proceduri pentru administrarea veniturilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala prin adresa nr. x, anterior amintita.

In consecinta, deoarece organele fiscale au emis eronat decizia de impunere anuala nr. x, prin stabilirea diferentelor de impozit anual de regularizat prin deducerea din impozitul anual datorat a unor obligatii de plata anticipata al caror cuantum nu se regaseste in acte administrative fiscale/titluri de creanta, comunicate contribuabilului si pe baza carora se inscriu obligatiile in evidenta fiscala, astfel ca motivele invocate de contribuabila anterior analizate se retin ca pertinente in solutionarea cauzei.

Totodata, intrucat organele fiscale nu au emis si comunicat actul administrativ fiscal din care sa rezulte diferenta de obligatie fiscala fata de cea stabilita de contribuabil prin declaratia 226, nu se mai impune analizarea celorlalte motive invocate de contestatara cu privire la modul de determinare a "castigului" ce trebuia inscris in declaratia respectiva.

Avand in vedere cele retinute, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative citate se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca "*prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, **situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare***".

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

Fata de situatia mai sus prezentata se va desfiinta Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate de persoanele fizice romane pe anul 2006 nr. x, urmand ca organele fiscale sa emita o noua decizie de impunere tinand cont de obligatiile de plata anticipate stabilite prin titluri de creanta, de prevederile legale in vigoare si de retinerile din prezenta decizie.



### **3.2. Referitor la contestatia formulata impotriva Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x si a Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x**

*Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul Solutionare Contestatii se poate investi cu analiza pe fond a contestatiei in conditiile in care contestatara nu a respectat termenul legal de exercitare a caii administrative de atac.*

***In fapt,** contestatara formuleaza si remite prin posta la data de 02.04.2009, inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector x sub nr.x, contestatie indreptata impotriva deciziilor referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x si nr. x comunicate prin posta, cu scrisoarea recomandata nr.61992 cu confirmare de primire din data de 04.12.2008, prin care s-au stabilit majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile din transferul titlurilor de valoare detinute mai putin de 365 zile in suma de x lei si respectiv x lei.*

***In drept,** spetei i se aplica prevederile art. 207 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se precizeaza: "**Contestatia se va depune in termen de 30 zile de la data comunicarii actului administrativ fiscal atacat, sub sanctiunea decaderii.**"*

Cu privire la "**Comunicarea actului administrativ fiscal**" art. 44 din Codul de Procedura Fiscala al României, republicat, precizeaza:

***"(2) Actul administrativ fiscal se comunica dupa cum urmeaza:***

***a) prin prezentarea contribuabilului la sediul organului fiscal emitent si primirea actului administrativ fiscal de catre acesta sub semnatura, data comunicarii fiind data ridicarii sub semnatura a actului;***

***b) prin remiterea, sub semnatura, a actului administrativ fiscal de catre persoanele împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, data comunicarii fiind data remiterii sub semnatura a actului;***

***c) prin posta, la domiciliul fiscal al contribuabilului, cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire, precum si prin alte mijloace, cum sunt fax, e-mail, daca se asigura transmiterea textului actului administrativ fiscal si confirmarea primirii acestuia;***

***d) prin publicitate.***

*(3) Comunicarea prin publicitate se face prin afisarea, concomitent, la sediul organului fiscal emitent si pe pagina de Internet a Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, a unui anunt în care se mentioneaza ca a fost emis actul administrativ fiscal pe numele contribuabilului. Actul administrativ fiscal se considera comunicat în termen de 15 zile de la data afisarii anuntului.*

*(4) Dispozitiile Codului de procedura civila privind comunicarea actelor de procedura sunt aplicabile în mod corespunzator."*

Potrivit art.101 din Codul de procedura civila: "Termenele se inteleg pe zile libere, neintrand in socoteala nici ziua cand a inceput, nici ziua cand s-a sfarsit termenul.

*(...)Termenul care se sfarseste intr-o zi de sarbatoare legala, sau cand serviciul este suspendat se va prelungi pana la sfarsitul primei zile de lucru urmatoare”, potrivit art.102 din Codul de procedura civila:*

*“Termenele incep sa curga de la data comunicarii actelor de procedura daca legea nu dispune altfel” si potrivit art.103 din Codul de procedura civila:*

*“Neexercitarea oricarei cai de atac si neindeplinirea oricarui act de procedura in termenul legal atrage decaderea (...)”.*

Din documentele aflate la dosarul cauzei rezulta ca deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x si nr. x au fost comunicate cu scrisoare recomandata cu confirmarea de primire nr. x, confirmate de primire in data de x2008, asa cum rezulta din documentele aflate la dosarul cauzei. De altfel, si prin contestatia formulata contestatara precizeaza ca deciziile de calcul de accesorii au fost comunicate prin posta la data de x.2008.

Conform celor mai sus mentionate se constata ca actele de impunere contestate au fost primite in data de 04.12.2008, iar contestatia a fost depusa la organul fiscal emitent in data de 02.04.2009, nefiind respectat termenul de contestare de 30 zile prevazut de legea speciala in materie, respectiv art. 207 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, desi chiar prin decizia de impunere i s-a adus la cunostinta contestatarii faptul ca ***"impotriva masurilor dispuse prin prezenta se poate face contestatie, care se depune in termen de 30 zile de la comunicare, la organul fiscal emitent"***.

Avand in vedere ca doamna X a depus contestatia dupa expirarea termenului legal, in conditiile in care normele referitoare la termenul de depunere a contestatiei au caracter imperativ, se retine ca nerespectarea termenului de contestare face imposibila antamarea pe fond a cauzei de catre Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti.

De altfel, art. 217 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, republicat, precizeaza:

*"Daca organul de solutionare competent constata neindeplinirea unei conditii procedurale, contestatia va fi respinsa fara a se proceda la analiza pe fond a cauzei."*

Avand in vedere ca, termenul pentru exercitarea caili administrative de atac, prevazut de art.207 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, are caracter expres, nerespectarea acestuia fiind sanctionata cu decaderea si retinandu-se culpa procedurala in care se afla petentul, urmeaza ca pentru acest capat de cerere sa se respinga contestatia formulata de doamna X, ca nedepusa in termen.

### **3.3. Cu privire la adresa nr. x**

*Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.M.B. este competent sa solutioneze contestatia contestatarii cu privire la acest capat de cerere, in conditiile in care acesta nu se indreapta impotriva unor acte administrative fiscale care intra in competenta sa de solutionare.*

***In fapt***, prin contestatia nr.x, completata prin adresa inregistrata la DGFPMB sub nr.x, solicita si anulara adresei nr.x.

***In drept***, art.209 alin.(1) lit.a) si alin. 2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede urmatoarele:

*"(1) Contestatiile formulate împotriva **deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere**, precum si a deciziilor pentru regularizarea situatiei, emise în conformitate cu legislatia în materie vamala, se solutioneaza dupa cum urmeaza:*

*a) contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, precum si accesorii ale acestora, al caror quantum este sub 1.000.000 lei, se solutioneaza de catre organele competente constituite la nivelul directiilor generale unde contestatarii au domiciliul fiscal;*

*(2) Contestatiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente."*

Potrivit art.88 din O.G. nr.92/2003, republicata, **"sunt asimilate deciziilor de impunere si urmatoarele acte administrative fiscale:**

*a) deciziile privind rambursari de taxa pe valoarea adaugata si deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contributii si alte venituri ale bugetului general consolidat;*

*b) deciziile referitoare la bazele de impunere;*

*c) deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii;*

*d) procesele-verbale prevazute la art. 142 alin. (6) si art. 168 alin. (2);*

*e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere."*

Potrivit prevederilor legale susumentionate rezulta ca actele administrative fiscale care intra în competenta de solutionare a Serviciului solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.-M.B. sunt cele expres si limitativ prevazute de lege.

Alte acte administrative fiscale care intra in competenta de solutionare a organului fiscal emitent, asa cum sunt definite la pct.5.2. din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.519/2005, *"pot fi: dispozitia de masuri, decizia privind stabilirea raspunderii reglementata de art.28 din Codul de procedura fiscala, republicat, notele de compensare, înstiintari de plata, procesul-verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului etc."*.

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.-M.B nu se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, intrucat nu intra in competenta sa de solutionare, competenta revenind organului fiscal emitent.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 21, art.44, art. 45, art.82 alin.(2), art.85 alin. (1), art.86, art.110, art.207 alin.(1), art. 216 alin. (3) si art. 217 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct. 107.1 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004, pct. 5 si 7 din Instructiunile privind organizarea evidentei pe platitori - persoane fizice si procedura de inchidere si

deschidere a evidentei fiscale, aprobate prin O.M.F.P. nr. 46/2001, pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, O.M.F.P. nr. 2199/2006, art. 101, art. 102 si art. 103 din Codul de procedura civila

## **DECIDE**

**1.** Desfiinteaza Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate de persoanele fizice romanme cu domiciliul in Romania, de persoanele fizice romane fara domiciliu in Romania si persoanele fizice straine pe anul 2006 nr. x, prin care Administratia Finantelor Publice Sector x a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat stabilit in minus in suma de x lei, urmand ca organul fiscal sa procedeze la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilei tinand cont de prevederile legale, de motivatiile acesteia, precum si de cele retinute prin prezenta.

**2.** Respinge ca nedepusa in termen contestatia formulata de doamna **X** pentru suma de x lei reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile din transferul titlurilor de valoare detinute mai putin de 365 zile stabilita prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x, si a sumei de x lei reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile din transferul titlurilor de valoare detinute mai putin de 365 zile stabilita prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x, emise de Administratia Finantelor Publice sector x.

**3.** Transmite spre competenta solutionare Administratiei Finantelor Publice sector x capatul de cerere privind contestatia formulata impotriva adresei nr.x.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata potrivit legii, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.