

DECIZIA

Nr. /
privind soluționarea contestațiilor
formulate de **dl. X**
înregistrate la D.G.F.P. a județului Arad
sub nr./06.08.2010 și nr./06.08.2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală Arad cu adresele nr./06.08.2010, respectiv nr./06.08.2010, înregistrate la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr./06.08.2010, respectiv nr. .../06.08.2010, respectiv nr./06.08.2010, asupra contestațiilor formulate de

dl. X, cetățean italian,
cu domiciliul în **Italia**,

și domiciliul procesual ales la ...
din **Arad str., jud. Arad**

înregistrate la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr./04.08.2010, respectiv nr. .../04.08.2010 și la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. .../06.08.2010, respectiv nr./06.08.2010.

Prin contestația înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. .../04.08.2010, petentul a contestat Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../06.07.2010 emisă Activitatea de Inspecție Fiscală Arad.

Prin contestația înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. .../04.08.2010, petentul a contestat Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./05.07.2010 emisă Activitatea de Inspecție Fiscală Arad.

În condițiile în care contestațiile petentului formulate împotriva Deciziilor de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../06.07.2010 și nr./05.07.2010 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, vizează aceeași categorie de obligații fiscale, respectiv impozit pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare și accesorii aferente, în temeiul prevederilor punctului 9.5 din Ordinul 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de

procedura fiscală, s-a întocmit referatul cu propuneri de conexare din data de 24.08.2010. Referatul a fost aprobat de către conducerea Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad, cu consecința emiterii unei singure decizii de soluționare a acestor contestații.

Obiectul contestațiilor formulate în nume propriu îl constituie:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./06.07.2010, prin care A.I.F. Arad a stabilit în sarcina contribuabilului T SRL împuternicit al TI Germania impozit pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare în sumă de lei și majorări de întârziere aferente în sumă de lei și

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./05.07.2010, prin care A.I.F. Arad a stabilit în sarcina contribuabilului TF SRL impozit pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare în sumă de lei și majorări de întârziere aferente în sumă de lei.

Suma totală contestată este în cuantum de lei și reprezintă impozit pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare și majorări de întârziere aferente, calculată după cum urmează:

- lei – impozit pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare stabilit prin Decizia nr./06.07.2010 și lei – majorări de întârziere aferente
- ... lei – impozit pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare stabilit prin Decizia nr./05.07.2010 și lei – majorări de întârziere aferente.

Contestațiile au fost semnate de reprezentantul legal al d-lui. X,, la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială în original, așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei cu privire la îndeplinirea condițiilor prevăzute de art. 206 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată se rețin următoarele:

Cauza supusa soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad se poate investi cu analiza pe fond a contestațiilor, în condițiile în care acestea au fost formulate de o persoană care nu are calitatea de debitor al obligațiilor fiscale contestate.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./06.07.2010, organele fiscale au stabilit în sarcina contribuabilului T SRL împuternicit al

TI Germania impozit pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare în sumă de lei și majorări de întârziere aferente în sumă delei sumele stabilite fiind achitate în timpul inspecției fiscale cu OP nr...../06.07.2010.

Totodată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./05.07.2010, organele fiscale au stabilit în sarcina contribuabilului SC TF impozit pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare în sumă de lei și majorări de întârziere aferente în sumă de lei sumele stabilite fiind achitate în timpul inspecției fiscale cu OP nr./05.07.2010.

In drept, potrivit art. 1, art. 25, art. 26, art. 205, art. 206 si art. 213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările si completările ulterioare:

"Art. 1. - (1) Prezentul cod reglementează drepturile si obligațiile părților din raporturile juridice fiscale privind administrarea impozitelor si taxelor datorate bugetului de stat si bugetelor locale, prevăzute de Codul fiscal".

*"Art. 25. - (1) **In raporturile de drept material fiscal, creditorii sunt persoanele titulare ale unor drepturi de creanta fiscala prevazute la art. 21, iar debitorii sunt acele persoane care, potrivit legii, au obligatia corelativa de plata a acestor drepturi**".*

*"Art. 26. - (1) **Platitor al obligatiei fiscale este debitorul sau persoana care in numele debitorului, conform legii, are obligatia de a plati sau de a retine si de a plati, dupa caz, impozite, taxe, contributii, amenzi si alte sume datorate bugetului general consolidat**".*

"Art. 205. - (2) Este indreptatit la contestatie numai cel care considera ca a fost lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia".

*"Art. 206. - (1) **Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:***

*a) datele de identificare a **contestatorului**;*

b) obiectul contestatiei;

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se intemeiaza;

e) semnatura contestatorului sau a imputernicitului acestuia, precum si stampila in cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de imputernicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii."

*"Art. 213. - (5) **Organul de solutionare competent se va pronunta mai intai asupra exceptiilor de procedura si asupra celor de fond, iar cand se constata ca acestea sunt intemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei**".*

Din cele anterior prezentate rezultă că poate formula contestație în temeiul Titlului IX din Codul de procedură fiscală doar persoana care este parte în raport cu creanța statului, în calitate de titulară a raportului juridic obligațional stabilit prin Deciziile de impunere privind obligațiile fiscale

suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./06.07.2010 și nr./05.07.2010 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad. Calitatea procesuală activă presupune existența unei identități între persoana contestatorului și persoana care este titular al dreptului în raportul juridic fiscal.

Prin urmare, titularul dreptului la acțiune, inclusiv al dreptului de a formula contestație, este doar debitorul, persoana fizică sau juridică în sarcina căreia au fost stabilite obligațiile de plată, în speță SC T SRL împuternicit al societății TI din Germania – pentru Decizia de impunere nr./06.07.2010, respectiv SC TF SRL România – pentru Decizia de impunere nr./05.07.2010.

Din acest punct de vedere, contestația formulată de debitorul obligațiilor de plată, ca titular al dreptului la acțiune, trebuie să îmbrace anumite cerințe precizate expres de lege (depunerea în termen, semnătura contestatorului, dovedirea calității de reprezentant al contestatorului, motivarea în fapt sau în drept etc.), sub sancțiunea respingerii ei, fără a se mai antama fondul cauzei.

Este adevărat că în procedura administrativă de soluționare a contestațiilor, legiuitorul a prevăzut posibilitatea și altor persoane de a formula cereri în măsura în care le sunt lezate/afectate interesele juridice de natură fiscală, dar în calitate de intervenienți și nu de titulari ai dreptului la acțiune. Astfel, **alte persoane** decât titularii dreptului la acțiune pot formula și introduce cereri (contestații) de natură fiscală, care pot fi primite și analizate de organele de soluționare, **dar numai în situația în care titularii actelor atacate formulează și depun contestații, dar nu în calitate de contestatori, ci în calitate de intervenienți** (voluntari), cu respectarea dispozițiilor corespunzătoare din Codul de procedură civilă.

În cauzele supuse soluționării, titularii actelor administrative fiscale atacate – deciziile de impunere .../06.07.2010 și nr./05.07.2010 – SC T SRL împuternicit al societății TIGmbH din Germania și SC TF SRL România, nu au exercitat calea de atac reglementată de Titlul IX „*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*” din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală și ca atare dl. X nu poate avea calitatea de contestator, **câtă vreme obiectul contestațiilor sale îl constituie două acte administrative fiscale care nu instituie în sarcina sa obligații fiscale.**

Referitor la susținerile reprezentantului legal al d-lui. X că a formulat contestații în calitate de persoană vătămată într-un interes legitim prin decizia atacată, în temeiul art. 205 din Codul de procedură fiscală, arătăm următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad cu adresa nr./06.09.2010 a solicitat reprezentantului legal al petentului,, în

temeiul art. 7, art. 205 și art. 213 din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, completarea dosarelor cauzelor cu inscrieri de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de Procedura Fiscala, care sa faca dovada ca dl. X a fost lezat in drepturile sale prin actele administrative contestate, precizand totodata norma legala care determina imputarea impozitului inscris in Deciziile de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./05.07.2010 si nr./06.07.2010 prin care au fost stabilite in sarcina TF SRL ROMANIA si respectiv TI Germania obligatii fiscale de natura impozitului pe castigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare cu majorari de intarziere aferente, asupra pretului stabilit in contractul de cesiune de parti sociale, cu consecinta diminuarii pretului incasat de dl. X

Cu adresa FN, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr./13.09.2010, reprezentantul legal al petentului a prezentat fotocopiile contractelor de cesiune de părți sociale autentificate de Notar Public sub nr.....24.02.2009, respectiv nr. .../24.02.2009 și Convenție și act adițional la contractul de cesiune de părți sociale autentificat sub nr./24.02.2009, autentificată de Notar Public ... sub nr./24.02.2009, precizând că „impozitul pe venitul realizat de subsemnatul, în calitate de cedent este inclus în preț, deoarece la pct. 5 se menționează că fiecare parte „*își plătește propriile impozite și taxe*”. Mai mult, art. 1 din Convenția – act adițional menționează în mod expres că cedentul, X, va încasa suplimentul de preț, „mai puțin impozitul cu reținere la sursă pe cesiunea de părți sociale mai sus enunțată (realizată prin contractul de cesiune de părți sociale autentificat sub nr./24.02.2009 ...)”, citând art. 67 din Codul fiscal.

În concluzie precizează că „faptul că plătitorul venitului este cel care, conform Codului fiscal, are obligația de a calcula, reține la sursă și plăti impozitul pe venitul din transferul părților sociale, nu schimbă cu nimic faptul că, în cazul transferului de părți sociale, cedentul este subiectul impozitului pe venit, deoarece el este cel care realizează venitul.”.

Învederăm faptul că în speță organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea art. 67 alin. (3) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe care și petenta îl citează în adresa FN, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. 34898/13.09.2010, care dispune:

„ART. 67

(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**. (...);”, respectiv TAR FARMING SRL ROMANIA și respectiv TAR INVEST GmbH Germania.

Așa cum s-a arătat și în cele ce preced, motivațiile reprezentantului petentului din contestațiile formulate și din adresa de completare înregistrată la D.G.F.P. a județului Arad sub nr./13.09.2010, în legătură cu contractele de cesiune de părți sociale autentificate de Notar Public .. sub nr./24.02.2009, respectiv nr./24.02.2009 și Convenție și act adițional la contractul de cesiune de părți sociale autentificat sub nr. 69/24.02.2009, autentificată de Notar Public sub nr. .. /24.02.2009, nu au relevanță în cauza dedusă judecătii, pretenția reprezentantului petentei ca un raport de drept privat (având la bază contractele mai sus precizate, încheiate între dl. X, în calitate de cedent și TF SRL ROMANIA, respectiv TI Germania, în calitate de cesionar) - să fie de natură a schimba subiectele raportului juridic de drept fiscal având ca obiect impozitul pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare, nu are suport legal, subiectele raportului juridic de drept fiscal fiind Ministerul Finanțelor Publice și TF SRL ROMANIA, respectiv Ministerul Finanțelor Publice și TI contribuabili care au achitat în timpul inspecției fiscale datoria fiscală de natura impozitului pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare cu majorările de întârziere aferente, stabilită în sarcina lor, pe care petentul X o contestă, fără a putea însă proba lezarea drepturilor sale de către autoritatea fiscală din România.

Potrivit art. 2 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, dispozițiile procedurale în materie fiscală, inclusiv în ceea ce privește dreptul de a formula contestație, se completează doar cu cele ale Codului de procedură civilă și, ținând seama de principiul de drept "*specialia generalibus derogant*", norma specială reprezentată de Titlul IX din Codul de procedură fiscală constituie cadrul legal special aplicabil soluționării contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale.

În subsidiar, contestatorul nu demonstrează existența vreunui drept subiectiv de natura fiscală viitor și previzibil, câtă vreme **titularii actelor atacate, debitorii** al obligațiilor fiscale nu au înțeles să formuleze contestație și mai mult au achitat, în timpul controlului, obligațiile fiscale stabilite prin Deciziile de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./06.07.2010 și nr./05.07.2010 cu OP nr. .. 06.07.2010 și OP nr./05.07.2010, **între debitorii** (SC T SRL împuternicit al societății Tldin Germania și SC TTF SRL România) **și contestator existând raporturi juridice de drept privat**, în speta fiind incidente și prevederile art. 17 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, potrivit carora:

*"Art. 17. - (1) **Subiecte ale raportului juridic fiscal sunt statul, unitatile administrativ-teritoriale, contribuabilul, precum și alte persoane care dobandesc drepturi și obligații în cadrul acestui raport.***

*(2) **Contribuabilul este orice persoana fizică ori juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică ce datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat, în condițiile legii**".*

În materia impozitului pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare, calitatea de contribuabil o are dobânditorul titlurilor de participare sau a părților sociale, respectiv TF SRL ROMANIA și respectiv TI Germania, conform art. 67 alin. (3) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care dispune:

„ART. 67

(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**. (...);”.*

În consecință, susținerile petentului de la pct. 1 „Referitor la justificarea dreptului și interesului meu în formularea contestației” din contestațiile formulate, respectiv faptul că „impozitul stabilit de organul de control a fost plătit de cesionar din restul de preț pe care mai trebuia să-l încasez de la cesionar”, susțineri reiterate prin adresa de completare, nu prezintă relevanță în stabilirea calității procesuale a acestuia în condițiile în care rezolvarea diferendelor de natură comercială dintre părți nu este în sarcina organelor fiscale ale statului român.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale anterior citate și situația de fapt reținută, respectiv contestațiile sunt formulate de o persoană care nu are calitatea de debitor în cadrul raportului de drept material fiscal creat prin emiterea deciziilor atacate, iar între debitori și contestator nu există relații de reprezentare legală sau convențională, contestația fiind astfel formulată de o persoană lipsită de calitatea de a contesta, rezultă că Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei așa după cum prevede art. 213 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată:

“ART. 213

Soluționarea contestației

[...]

(5) *Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedura și asupra celor de fond, iar când se constata ca acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”*

În speta, sunt incidente și prevederile art. 217 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată:

“ART. 217

Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) *Dacă organul de soluționare competent constata neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe*

fond a cauzei.”

coroborate cu prevederile pct. 13 din Ordinul nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata :

«13. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 186 - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

13.1. Contestația poate fi respinsa ca:

[...]

b) fiind depusa de o persoana lipsita de calitatea de a contesta, in situația in care aceasta este formulata de o persoana fizica sau juridica lipsita de calitate procesuala;”

contestațiile fiind astfel formulate de o persoană lipsită de calitatea de a contesta, prin neîndeplinirea condițiilor procedurale prevăzute la art. 205 și art. 206 din O.G. nr. 92/2003, republicata, urmează a se respinge contestațiile ca fiind depuse de către o persoana lipsită de calitatea de a contesta.

În ceea ce privește jurisprudența prezentată în motivarea cauzei, învedereăm că în sistemul de drept din România jurisprudența nu constituie izvor de drept. Mai mult, Decizia nr./2009 a Curții de Apel Galați și Decizia civilă nr./2010 a Curții de Apel Timișoara, nu au relevanță în cauza dedusă judecătii, în condițiile în care acestea au fost pronunțate de instanțele de judecată în cauze care au avut ca subiect al raportului juridic de drept fiscal chiar titularii obligațiilor fiscale; ori, în cauza dedusă judecătii, așa cum rezultă din cele ce preced, petentul X nu a putut face dovada că este subiect al raportului juridic de drept fiscal având drept conținut datoria fiscală de natura impozitului pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare înscrisă în deciziile atacate, prin neprecizarea normei legale care-l îndreptățește să pretindă aplicarea tratamentului fiscal care reglementează în domeniul evitării dublei impuneri în materie de impozit pe venit (Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată de România cu Republica italiană), impozitului pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare reglementat de art. 67 din Codul fiscal care stabilește ca subiect al raportului juridic de drept fiscal „**dobânditorul**” (SC Tldin Germania și SC TFSRL România) și nu cedentul – petentul X.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu prevederile pct. 13 din Ordinul nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, art. 1, art. 25, art. 26, art. 205, art. 206 si art. 213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările si completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea contestațiilor formulate de dl. **X**, cetățean italian, cu domiciliul în și domiciliul procesual ales la din Arad str., jud. Arad, împotriva Deciziilor de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. /06.07.2010 și nr. /05.07.2010 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, ca inadmisibilă și fiind formulată de o persoană lipsită de calitatea de a contesta.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel Timișoara, în termen de 6 luni de la data comunicării.

Director Executiv,

.....