

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

DECIZIA nr. 151 din 18.05.2009 privind
solutionarea contestatiei formulata de domnul **B**,
cu domiciliul in, nr., ap., sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. xxx/26.03.2009

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr./16.03.2009, inregistrata sub nr. xxx/26.03.2009, de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia formulata de domnul B.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organele fiscale teritoriale sub nr./09.03.2009, astfel cum a fost precizata prin adresa nr. xxx+1/11.05.2009 il constituie Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate de persoanele fizice romane pe anul 2006 nr. yyyyyy/01.04.2008, comunicata sub semnatura in data de 06.02.2009, prin care i s-a stabilit contribuabilului o diferenta de impozit anual de regularizat in minus in suma de **S lei**, precum si avizele de plata nr. xxyyyy/22.01.2009 si nr. xxxyyy/06.02.2009, prin care s-au comunicat obligatii de plata accesorii in suma de **M1 lei**, respectiv in suma de **M2 lei**.

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

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

I. In baza Declaratiei speciale privind veniturile realizate pe anul 2006 inregistrata sub nr. D1/31.03.2008 organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au emis contribuabilului B Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate de persoanele fizice romane pe anul 2006 nr. yyyyyy/01.04.2008, prin care au stabilit un impozit pe venitul anual impozabil datorat in suma de A lei, din care au dedus obligatiile stabilite privind platile anticipate in suma de P lei, rezultand o diferenta de impozit anual de regularizat in minus in suma de S lei.

II. Prin contestatia formulata domnul B arata ca obiectul acesteia il constituie anularea diferentei de impozit reprezentand obligatia de plata anticipata, precum si, implicit, a accesoriilor aferente, dintre nivelul declarat pe proprie raspundere prin declaratia 226 si cel stabilit la pct. 15 din decizia de impunere anuala nr. yyyyyy/01.04.2008.

Contestatorul arata ca a depus in data de 24.01.2007 declaratia 226 prin care a declarat castigul net rezultat din transferul titlurilor de valoare, altele decat titlurile de participare la fondurile de investitii si partile sociale detinute mai putin de 365 zile, cu respectarea

principiului buneii-credinte, a modului de calcul prevazut la art. 66 alin. (1) si (5) din Codul fiscal si a precizarilor din comunicatul de presa al ANAF din data de 23.01.2007, desi O.M.F.P. nr. 2.199/2006 stabilea, contrar prevederilor legii, declararea unui castig total rezultat din astfel de tranzactii.

Prin aceasta declaratie a declarat un castig net in suma de C1 lei, pentru care a calculat si in scris in declaratie un impozit in suma de A lei, iar in baza acestei declaratii care constituie titlu de creanta si produce efecte juridice de la data depunerii acesteia a achitat impozitul in suma de I lei cu chitanta nr./24.01.2007.

Totodata, contribuabilul arata ca in data de 11.05.2007 a transmis prin posta la organul fiscal declaratia anuala de venit 200, prin care a declarat acelasi castig net si a redepus-o in data de 31.03.2008, urmare solicitarii organului fiscal in momentul in care a cerut explicatii cu privire la somatia si titlul executoriu emise in data de 05.12.2007, ce evidentiau in mod eronat o obligatie datorata de P lei.

Domnul B sustine ca decizia de impunere anuala nr. yyyyyy/01.04.2008 i-a fost comunicata in data de 06.02.2009, la solicitarea sa, urmare primirii in data de 22.01.2009 a unui aviz de plata nr. xxyyyy, unde se specifica o ramasita de impozit in suma de A lei si majorari de intarziere aferente in suma de M1 lei, desi din actul atacat rezulta ca a mai fost emisa si o decizie anterioara, in care platile anticipate sunt aceleasi cu cele declarate prin formularul 226.

In raport de prevederile art. 44, art. 86 alin. (1) si (4) si art. 110 din Codul de procedura fiscala, contribuabilul invoca incapacitatea organului fiscal de a-i prezenta dovada emiterii si comunicarii unei decizii de impunere pentru platile anticipate mentionate la pct. 15 din decizia de impunere anuala, in situatia in care a considerat ca baza de impunere declarata prin declaratia 226 este cea rezultata din Fisa de portofoliu transmisa de intermediar si se considera vatamat in dreptul sau legitim de stingere a oricaror pretinse obligatii fiscale, prin neemiterea actelor administrative fiscale la termenele prevazute de lege.

In concluzie, domnul B solicita emiterea unei decizii de impunere anuala care sa respecte obligatiile de plata anticipate rezultate din declaratia 226 sau compensarea automata si anularea obligatiilor de plata rezultate din actele administrative fiscale comunicate.

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

3.1. Referitor la decizia de impunere anuala nr. yyyyyy/01.04.2008

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, domnul B a depus la organul fiscal teritorial sub nr. 203426/24.01.2007 "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 C1 lei si un impozit datorat aferent in suma de A lei.

Contribuabilul a depus "Declaratia speciala privind veniturile realizate pe anul 2006" (formularul 200) sub nr./15.05.2007, asa cum rezulta din referatul organului fiscal, respectiv sub nr. D1/31.03.2008, prin care a declarat un castig net din transferul titlurilor de valoare detinute mai putin de 365 zile, inclusiv in quantum de C1 lei.

Administratia Finantelor Publice sector x a emis domnului B Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate de persoanele fizice romane pe anul 2006 nr. yyyyyy/01.04.2008, comunicata sub semnatura in data de 06.02.2009, din care rezulta urmatoarele:

- castig net din transferul titlurilor de valoare detinute mai putin de 365 zile, inclusiv: C1 lei;

- impozit pe venitul net anual impozabil datorat: A lei;

- obligatii stabilite privind platile anticipate: P lei;

- diferente de impozit anual de regularizat stabilite in minus: S lei.

De asemenea, din decizia de impunere nr. yyyyyy/01.04.2008 rezulta ca a fost emisa si o decizie de impunere anterioara, din care rezulta un castig net in suma de C1 lei, impozit anual datorat in suma de I lei, obligatii de plata anticipate in suma de P lei, fara diferente de impozit de regularizat.

In referatul ce insoteste dosarul cauzei, organele fiscale precizeaza ca, la data prelucrarii declaratiei 226, in conformitate cu art. 3 "Rolul activ" din Codul de procedura fiscala, republicata, s-a tinut cont de documentele anexate din care rezulta castiguri la bursa in suma de C2 lei si impozit anticipat in suma de P 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;**

a¹) 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. a²), a³) 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 a¹), 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. (3¹) al art. 83".**

"Art. 83. - (3¹) 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 cuantumul creantelor fiscale, reprezentand drepturi determinate constand in:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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 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./29.09.2008 a precizat urmatoarele:

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

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

In speta, contribuabilul B a declarat prin declaratia nr./24.01.2007 un castig din transferul titlurilor de valoare detinute mai putin de 365 zile (baza impozabila) in suma de C1 lei si un impozit aferent in suma de A,52 lei.

In decizia de impunere anuala nr. yyyyyy/01.04.2008, organele fiscale au stabilit un impozit anual datorat in suma de A lei, au dedus obligatii privind platile anticipate in suma de P lei, rezultand o diferenta de impozit anual de regularizat stabilita in minus in suma de S lei. Aceeasi decizie contine coloana decizie anterioara, din care rezulta un impozit anual datorat in suma de P lei, obligatii privind platile anticipate in suma de P lei si 0 (zero) lei diferente de impozit anual de regularizat, organul fiscal precizand ca pentru decizia initiala nr. xxyyxx/31.03.2008 nu se poate face dovada comunicarii.

Prin contestatia formulata domnul B invoca, printre altele, ca decizia de impunere anuala comunicata contine obligatii de plata anticipate in quantum de P 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 P lei si ca organul fiscal a refuzat sa-i emita si sa-i comunice actul administrativ fiscal din care sa rezulte diferenta pretinsa de obligatii anticipate in quantum de S lei, desi avea aceasta obligatie, in situatia in care baza de impunere declarata prin declaratia 226 nu corespundea cu cea din fisa de portofoliu transmisa de intermediar.

Din documentatia existenta la dosarul cauzei rezulta ca, intr-adevar, decizia de impunere anuala pe anul 2006 nr. yyyyyy/01.04.2008, comunicata contribuabilului 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 P 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 P lei.

Sustinerea organului fiscal din adresa inregistrata sub nr./14.04.2009, precum ca titlul de creanta prin care au fost stabilite obligatiile de plata anticipate in cuantum de P 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./29.09.2008, anterior amintita.

De asemenea, eronata este si sustinerea organului fiscal privind calcularea termenului de 30 de zile pentru depunerea contestatiei de la data depunerii declaratiei fiscale 226 (24.01.2007) intrucat, asa cum s-a aratat, prin declaratia 226 au fost individualizate obligatii de plata in suma de lei si nu de P lei, asa cum s-a in scris in decizia de impunere contestata.

In consecinta, deoarece organele fiscale au emis eronat decizia de impunere anuala nr. yyyyyy/01.04.2008, 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 contribuabil 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 analiza celorlalte motive invocate de contestator cu privire la modul de determinare a "castigului" ce trebuia in scris 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. yyyyyy/01.04.2008,

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 avizele de plata nr. xxxyyy/22.01.2009 si nr. xxxyyy/06.02.2009

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul D.G.F.P.-M.B. se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care avizele de plata nu se refera la stabilirea propriu-zisa de obligatii fiscale, ci la avizele de plata cu privire la debitele din evidenta fiscala a contribuabilului.

In fapt, domnul B contesta obligatiile de plata accesorii comunicate succesiv prin avizele de plata nr. xxxyyy/22.01.2009 si nr. xxxyyy/06.02.2009, din care rezulta majorari in suma de M1 lei, respectiv in suma de M2 lei pentru ramasita in suma de S lei reprezentand impozit pe transferul titlurilor de valoare detinute mai putin de 365 zile.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) si art. 209 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 205. - (1) Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, in conditiile legii."

"Art. 209. - (1) Contestatiile formulate impotriva **deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a deciziilor pentru regularizarea situatiei**, emise in conformitate cu legislatia in 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 contestatorii au domiciliul fiscal (...)*".

Potrivit art. 88 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Sunt asimilate deciziilor de impunere si urmatoarele acte administrative fiscale:

- a) deciziile privind rambursari de taxa pe valoarea adaugata si deciziile privind restituirii 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 prevăzute la art. 142 alin. (6) si art. 168 alin. (2);
- e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere".

Intrucat avizele de plata emise de organele fiscale nu vizeaza stabilirea de obligatii fiscale de plata la bugetul general consolidat prin decizie de impunere sau alt act asimilat, se retine ca solutionarea contestatiei pentru acest capat de cerere intra in competenta de solutionare a organelor fiscale emitente, potrivit art. 209 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

"(2) Contestatiile formulate impotriva unor alte acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente".

coroborat cu pct. 5.2 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, care stabileste:

"Alte acte administrative fiscale pot fi: dispozitia de masuri, decizia privind stabilirea raspunderii reglementata de art. 28 din Codul de procedura fiscala, republicat, notele de

compensare, instiintari de plata, procesul-verbal privind calculul dobanzilor cuvenite contribuabilului etc. ".

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, contestatia va fi transmisa, spre competenta solutionare, Administratiei Finantelor Publice sector x, in calitate de organ fiscal emitent al avizelor de plata.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 67 alin. (3) si (4), art. 83 alin. (3¹) si art. 84 alin. (1) si (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel cum au fost in vigoare pentru anul fiscal 2006, O.M.F.P. nr. 1.019/2006 privind deciziile de impunere anuala, art. 21 alin. (1), art. 45, art. 82 alin. (2), art. 85 alin. (1), art. 86 alin. (1) si (4), art. 88, art. 110 alin. (2) si (3), art. 205 alin. (1), art. 209 alin. (1) a) si alin. (2) si art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct. 107.1 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004 si pct. 5.2 si pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005

DECIDE:

1. Desfiinteaza Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate de persoanele fizice romane pe anul 2006 nr. yyyyyy/01.04.2008, prin care Administratia Finantelor Publice sector x a stabilit in sarcina domnului B o diferenta de impozit de regularizat in minus in suma de S lei, urmand ca organele fiscale sa procedeze la emiterea unei noi decizii de impunere, in raport cu prevederile legale aplicabile in speta si cu cele precizate in cuprinsul prezentei decizii.

2. Transmite Administratiei Finantelor Publice sector x contestatia formulata de domnul B cu privire la avizele de plata nr. xxyyyy/22.01.2009 si nr. xxxyyy/06.02.2009.

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