

**DECIZIA nr. 312/31.12.2017**  
privind soluționarea contestației formulate de  
domnul O,  
înregistrată la D.G.R.F.P.București sub nr. aaaa/12.04.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul Soluționare Contestații a fost sesizată de Administrația sector 1 a Finanțelor Publice, cu adresa nr. aaaa1/06.04.2017 înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. aaaa/12.04.2017, completată prin adresa nr. aaaa2/26.04.2017 înregistrată la DGRFPB sub nr. aaaa3/02.05.2017 și mailul transmis și înregistrat sub nr. aaaa4/CN/19.05.2017, asupra contestației formulate de contribuabilul O, CNP ....., cu domiciliul în str. ...., sector 1, București, cu domiciliul ales pentru comunicarea actelor la Cabinet de AvocatA în str. ...., București.

Obiectul contestației, transmisă prin poștă în data de 30.03.2017 și înregistrată la Administrația sector 1 a Finanțelor Publice sub nr. cccc/03.04.2017, îl constituie Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dec/31.12.2016, comunicată prin poștă cu confirmare de primire în data de 02.03.2017, prin care s-au stabilit accesorii în sumă totală de x lei din care aferente impozitului pe venituri din cedarea folosinței bunurilor în sumă de y lei, diferențelor de impozit de regularizat în sumă de z lei și contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate datorată de persoanele care realizează venituri din cedarea folosinței bunurilor în sumă de w lei.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de prevederile art. 268 alin.(1), 269, art.272 alin (2) lit.(a) și art.352 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de domnul O.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestația formulată contestatarul aduce următoarele argumente:

Decizia referitoare la obligațiile accesorii este emisă în temeiul Ordonanței Guvernului 92/2003 abrogată prin intrarea în vigoare la data de 01 ianuarie 2016 a Legii nr. 207/2015.

Din tabelul anexat la decizia contestată reiese că acesta figurează în evidențe cu sume de plată din anii 2013, 2014 și 2015 pe care acesta le-a achitat.

Contribuabilul solicită comunicarea istoricului tuturor înregistrărilor fiscale din care să rezulte obligațiile ce au fost stabilite în sarcina acestuia, comunicarea lor și plățile efectuate de acesta, ce creanțe au fost stinse și ordinea în care acestea au fost achitate, solicitând de asemenea și anularea Deciziei de calcul accesorii nr. dec/31.12.2016.

II. Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dec/31.12.2016, ce i-a fost comunicată contribuabilului prin poștă cu confirmare de primire în 02.03.2017, a stabilit în sarcina acestuia accesorii aferente obligațiilor fiscale în sumă totală de x lei, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente:

- impozitului pe venituri din cedarea folosinței bunurilor în sumă de y lei
- diferențelor de impozit de regularizat în sumă de z lei

- contribuțiilor individuale de asigurări sociale de sănătate datorate de persoanele care realizează venituri din cedarea folosinței bunurilor în sumă de w lei .

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, motivațiile contribuabilului și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii se rețin următoarele :

### 3.1 Referitor la condițiile de nulitate invocate de contribuabil

***Cauza supusă soluționării este dacă contestatarul poate invoca nulitatea deciziei de calcul accesorii în condițiile în care, în actul administrativ fiscal sunt înscrise elementele prevăzute la art. 88 și art. 119 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.***

**În fapt**, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dec/31.12.2016, organele fiscale din cadrul Administrației sector 1 a Finanțelor Publice au stabilit în sarcina contribuabilului accesorii aferente obligațiilor fiscale în sumă totală de x lei pentru perioada 01.01.2016-31.12.2016 “pentru plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor venituri ale bugetului general consolidat”, în temeiul dispozițiilor “art. 88 lit. c și art. 119 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

Prin contestația formulată contribuabilul invocă nerespectarea prevederilor legale în vigoare, pe motiv că decizia de calcul accesorii este emisă în baza unui Cod Procedură Fiscală abrogat, ceea ce atrage nulitatea actului administrativ fiscal.

**În drept**, speței îi sunt aplicabile prevederile art. 347 și art. 352 alin.(1) și alin.(2) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015, în vigoare începând cu data de 01.01.2016, care stipulează:

***„Art.347 - (1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.”***

***“Art. 352 – Aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi***

***(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.***

***(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi.”***

Astfel, **speței îi sunt aplicabile prevederile prevăzute la art. 46 și art. 88 din Codul de procedură fiscală**, aprobat prin **Legea nr. 207/2015** care stipulează următoarele:

***“Art. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal***

***(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.***

***(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:***

- a) denumirea organului fiscal emitent;***
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;***
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;***
- d) obiectul actului administrativ fiscal;***
- f) temeiul de drept;***
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;***
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;***

*i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*

*j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.*

*(3) Actul administrativ fiscal emis în formă electronică cuprinde elementele prevăzute la alin. (2), cu excepția elementelor prevăzute la lit. h)."*

Prin contestația formulată, contribuabilul invocă faptul că prin decizia de impunere atacată, temeiul de drept invocat în decizie, respectiv art. 88 lit. c și art. 119 alin 4 din OG nr. 92/2003 nu erau în vigoare la data emiterii acesteia ceea ce conduce la nulitatea acesteia.

Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dec/31.12.2016 a fost emisă potrivit dispozițiilor legale în vigoare, respectiv:

1. - art. 342 alin 1 și art. 346 alin 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*"Art. 342 Acte normative de aplicare*

*(1) Formularele necesare și instrucțiunile de utilizare a acestora privind administrarea creanțelor fiscale de către organul fiscal central, precum și orice norme sau instrucțiuni necesare aplicării unitare a prezentului cod se aprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F."*

*"Art. 346 Conflictul temporal al actelor normative*

*(1) Reglementările emise în temeiul actelor normative prevăzute la art. 354 rămân aplicabile până la data aprobării actelor normative de aplicare a prezentului cod, în măsura în care nu contravin prevederilor acestuia."*

2. - Ordinul nr. 2447/2014 privind modificarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.438/2009 pentru aprobarea modelelor unor formulare utilizate în domeniul colectării creanțelor fiscale, prin care s-a aprobat formularul deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii.

Se reține și că decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dec/31.12.2016 atacată a avut în vedere prevederile legale aplicabile în vigoare, respectiv dispozițiile art. 46 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care se referă la elementele obligatorii pe care trebuie să le conțină actele administrative fiscale.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei referitor la invocarea unui temei de drept care la data emiterii deciziei de impunere nu mai era în vigoare, având în vedere că debitele asupra cărora s-au calculat accesoriile contestate provin din perioade anterioare datei de 01.01.2016, astfel cum urmează a fi prezentat mai jos, în cuprinsul prezentei decizii.

Mai mult, prevederile legale respective sunt similare prevederilor legale în vigoare începând cu data de 01.01.2016, după cum urmează:

- art. 88 lit. c din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare => art. 98 lit. c din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală;

- art. 119 alin 4 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare => art. 174 alin 4 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Prezentarea unor motive de drept eronate, nu reprezintă motive de nulitate a deciziei de impunere, câtă vreme, conform prevederilor art. 49 din Legea nr. 207/2015

privind Codul de procedură fiscală, elementele care conduc la nulitatea actelor administrative fiscale sunt expres și limitativ prevazute de legiuitor:

*“Art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal*

*(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:*

*a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*

*b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;*

*c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.*

*(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.*

*(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător.”*

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice "vom folosi noțiunea de **nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță**, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 49 din Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

Cât privește lipsa ori înscrierea eronată a celorlalte elemente din conținutul actului administrativ fiscal, precum și nerespectarea unor reguli privind condițiile procedurale legate de emiterea actului nu este sancționată cu nulitatea absolută, ci pot determina anulabilitatea actului, așa cum s-a aratat și în literatura de specialitate (D. Dascalu, C, Alexandru, *Explicatiile teoretice și practice ale Codului de procedură fiscală*, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativă), având în vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedură civilă coroborat cu art. 3 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Legea 207/2015, actul administrativ fiscal "este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia".

Referitor la solicitarea introducerii unei rubrici în care să apară evidențiată plata efectuată ca fiind necesară se rețin următoarele:

Potrivit pct. 3, 5, 6, 7, 8 și 9 din Instrucțiunile privind organizarea evidenței pe plătitori - persoane fizice și procedura de închidere și deschidere a evidenței fiscale, aprobate prin O.M.F.P. nr. 46/2001, **în evidența analitică pe plătitori se regăsesc atât obligațiile de plată anticipate și plățile efectuate în contul acestora, cât și diferențele de impozit anual regularizat de plată sau de scăzut, rezultate în urma emiterii deciziei de impunere anuală. Pe baza acestei evidențe se stabilesc sumele rămase de plată sau eventualele sume plătite în plus.**

“3. **Conturile fiscale personale - plăți anticipate** pentru persoane fizice cu domiciliul în România - se deschid pentru obligațiile de plată constituite în cursul anului, reprezentând:

(...)

b) plăți anticipate pentru venituri din activități independente;

(...).

5. **Contul fiscal personal - regularizare impozit pe venitul anual global** - se deschide înscriind în acesta diferența de impozit anual rămasă de achitat sau suma reprezentând impozitul anual de restituit, rezultată din decizia de impunere anuală.

6. Înregistrarea în conturile fiscale personale se efectuează în cadrul fiecărei categorii de venit și pe fiecare sursă de venit.

7. **Obligațiile de plată se înscriu în evidența fiscală analitică** pentru fiecare contribuabil persoană fizică, pe categorii de venit și în cadrul acestora pe surse, pe baza următoarelor documente, după caz:

a) **deciziile de impunere pentru plățile anticipate cu titlu de impozit** (...);

f) **decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate** (...).

8.1. Înregistrarea în evidența fiscală analitică a operațiunilor de **stingere a obligațiilor de plată** se realizează pe baza documentelor privind:

(...)

b) plățile efectuate prin virament bancar sau prin mandat postal;

(...)

9. **Informațiile referitoare la plățile efectuate în contul obligațiilor bugetare ale persoanelor fizice înscrise în evidența pe plătitori**, (...) vor cuprinde numărul și data documentului (...).”

Potrivit pct.7 și pct. 8 coroborate din Instrucțiunile privind organizarea evidenței pe plătitori - persoane fizice și procedura de închidere și deschidere a evidenței fiscale, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.46/2001, **în evidența analitică pe plătitori se regăsesc atât obligațiile de plăți anticipate și plățile efectuate în contul acestora, cât și diferențele de regularizat, de plată sau de scăzut, rezultate în urma emiterii deciziei de impunere anuală. Pe baza acestei evidențe se stabilesc sumele rămase de plată sau eventualele sume plătite în plus.**

În speță sunt incidente și dispozițiile art. 1 din Ordinul nr. 1107/2012 privind emiterea prin intermediul centrului de imprimare masivă a unor acte administrative și procedurale care prevede:

“Art. 1. - (1) Prin prezentul ordin se stabilesc categoriile de acte administrative fiscale și procedurale, emise de către organele fiscale din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin intermediul centrului de imprimare masivă, valabile fără semnătura și ștampila organului emitent, îndeplinind cerințele aplicabile actelor administrative și procedurale.

Art. 2. - Actele administrative și procedurale prevăzute la art. 1 sunt următoarele:

(...) 3. Decizie referitoare la obligațiile de plată accesorii;”

Față de prevederile legale sus citate, rezultă că Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale nr. dec/31.12.2016 îndeplinește toate cerințele legale, inclusiv cele prevăzute la art. 49 din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Legea 207/2015, susținerile privind nulitatea deciziei fiind nejustificate și vădind o interpretare formalistă a dispozițiilor legale aplicabile, în condițiile în care și-a motivat contestația formulată, drept pentru care pentru acest capăt de cerere contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

### **3.2. Cu privire la accesoriile în sumă de x lei stabilite prin decizia atacată**

***Cauza supusă soluționării este dacă organele fiscale au calculat corect și legal accesoriile în suma de x lei în condițiile în care contribuabilul are obligația efectuării plăților anticipate cu titlu de impozit începând cu data comunicării de către organul fiscal a deciziei de impunere, iar acesta nu face dovada achitării la termen a obligațiilor de plată stabilite în sarcina sa.***

**În fapt**, Administrația sector 1 a Finanțelor Publice a emis Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dec/31.12.2016, prin care au fost calculate accesorii aferente debitelor stabilite prin deciziile de impunere de plăți anticipate nr. dec1/07.06.2013, nr. dec2/26.02.2014, nr. dec3/04.02.2015, nr. dec4/17.11.2014 și nr. dec5/12.03.2014.

Prin contestația formulată, contribuabilul precizează că a achitat toate obligațiile fiscale și nu înțelege de ce mai apare cu debite restante și accesorii.

Din situația analitică debite plăți solduri rezultă ca domnul O în anul 2013 și 2014 a efectuat plăți dar nu la termenele scadente în contul impozitului pe venituri din cedarea folosinței bunurilor și în anul 2014 în contul de CASS din venituri din cedarea folosinței bunurilor. În anii 2015-2017 contribuabilul nu a efectuat nicio plată.

De asemenea obligațiile de plată au fost stinse și din sume încasate din poprii.

**În drept**, art. 21, art. 24, art. 45, art. 110, art. 111 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

***"Art. 21 - (1) Creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal."***

***"Art. 24 - Creanțele fiscale se sting prin încasare, compensare, executare silită, scutire, anulare, prescripție și prin alte modalități prevăzute de lege."***

***"Art. 45 - (1) Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii."***

***"Art. 110 - (3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:***

***a) decizia de impunere;***

***b) declarația fiscală;***

***c) decizia referitoare la obligații de plată accesorii; (...)"***

***"Art. 111 - (1) Creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează."***

Potrivit art. 153, art. 165, art. 173, art. 174 și art. 176 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

***"Art. 153 - (1) În scopul exercitării activității de colectare a creanțelor fiscale, organul fiscal organizează, pentru fiecare contribuabil/plătitor, evidența creanțelor fiscale***

și modul de stingere a acestora. Evidența se organizează pe baza titlurilor de creanță fiscală și a actelor referitoare la stingerea creanțelor fiscale.”

**Art. 165 - (1) Dacă un debitor datorează mai multe tipuri de obligații fiscale, iar suma plătită nu este suficientă pentru a stinge toate obligațiile, atunci se stinge obligația fiscală pe care o indică debitorul, potrivit legii, sau care este distribuită potrivit prevederilor art. 163, după caz, stingerea efectuându-se, de drept, în următoarea ordine:**

**a) toate obligațiile fiscale principale, în ordinea vechimii, și apoi obligațiile fiscale accesorii, în ordinea vechimii;**

b) obligațiile cu scadențe viitoare, la solicitarea debitorului. (...)

**(3) În scopul stingerii obligațiilor fiscale, vechimea acestora se stabilește astfel:**

**a) în funcție de scadență, pentru obligațiile fiscale principale;**

**b) în funcție de termenul de plată prevăzut la art. 156 alin. (1), pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de organul fiscal competent, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii;**

c) în funcție de data depunerii la organul fiscal a declarațiilor fiscale rectificative, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de contribuabil/plătitor, în cazul în care legea prevede obligația acestuia de a calcula cuantumul obligației fiscale;”

**“ Art. 173 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.**

**Art. 174 - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. (...)**

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

**Art. 176 - (1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.**

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.

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

Față de prevederile legale de mai sus, rezultă că accesoriile se datorează pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată. Stingerea obligațiilor de plată se face cu respectarea ordinii legale, expres prevăzută de Codul de procedură fiscală, iar accesoriile se calculează pentru neachitarea la scadență de către debitor a obligațiilor de plată, scadență care, în cazul impozitului pe venit este determinată în funcție de data comunicării deciziilor de impunere prin care s-au individualizat obligațiile de plată, accesoriile fiind stinse doar după ce au fost comunicate titlurile de creanță prin care au fost individualizate obligațiile de plată datorate cu titlu de accesorii.

Potrivit prevederilor art. 82 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**"Art. 82 (2) Plățile anticipate se stabilesc de organul fiscal competent pe fiecare sursă de venit, luându-se ca bază de calcul venitul anual estimat sau venitul net realizat în anul precedent, după caz, prin emiterea unei decizii care se comunică contribuabililor, potrivit legii. În cazul impunerilor efectuate după expirarea termenelor de plată prevăzute la alin. (3), contribuabilii au obligația efectuării plăților anticipate la nivelul sumei datorate pentru ultimul termen de plată al anului precedent.**

**(3) Plățile anticipate se efectuează în 4 rate egale, până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru[...]"**

Potrivit Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, așa cum a fost modificată prin O.G. nr. 15/2012 și Normelor metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, astfel cum au fost modificate prin H.G. nr. 1861/2006:

Codul fiscal:

**“Art. 296<sup>21</sup> - (1) următoarele persoane au calitatea de contribuabil la sistemul public de pensii și la cel de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, după caz:**

(...)

i) persoanele care realizează venituri din cedarea folosinței bunurilor; (...);”

**“Art. 296<sup>22</sup> - (2) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la [art. 296<sup>21</sup>](#) alin. (1) lit. a) - e) este diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale, sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la cele 12 luni ale anului, și nu poate fi mai mică decât un salariu de bază minim brut pe țară, dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția.**

Norme metodologice

**(2<sup>1</sup>) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la [art. 296<sup>21</sup>](#) alin. (1) lit. i), cu excepția celor care realizează venituri din arendarea bunurilor agricole în regim de reținere la sursă a impozitului, este diferența dintre venitul brut și cheltuielile deductibile determinată prin aplicarea cotei de 25% asupra veniturului brut, diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale, sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la cele 12 luni ale anului și nu poate fi mai mică decât un salariu de bază minim brut pe țară, dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția. Baza lunară de calcul nu poate fi mai mare decât valoarea a de 5 ori câștigul salarial mediu brut.**

Excepții specifice

**“Art. 296<sup>23</sup> (...) (3) Persoanele care realizează într-un an fiscal venituri de natura celor menționate la cap. I, venituri sub forma indemnizațiilor de șomaj, venituri din pensii mai mici de 740 lei, precum și venituri de natura celor menționate la [art. 296<sup>21</sup>](#) alin. (1) lit. a) - d), g), h) și i), [art. 52](#) alin. (1) lit. b) - d) și din asocierile fără personalitate juridică prevăzute la [art. 13](#) lit. e), datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate asupra tuturor acestor venituri. (...)”**

**“Art. 296<sup>24</sup> - (1) Contribuabilii prevăzuți la [art. 296<sup>21</sup>](#) alin. (1) lit. a) - e), h) și i), cu excepția celor care realizează venituri din arendarea bunurilor agricole, sunt obligați să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de contribuții sociale.**

**(2) În cazul contribuției de asigurări sociale de sănătate, plățile anticipate prevăzute la alin. (1) se stabilesc de organul fiscal competent, prin decizie de impunere, pe baza declarației de venit estimat/declarației privind venitul realizat, potrivit regulilor prevăzute la [art. 82](#), sau pe baza normelor de venit, potrivit prevederilor prevăzute la [art. 83](#). În cazul contribuției de asigurări sociale, obligațiile lunare de plată se stabilesc pe baza veniturului declarat, prevăzut la [art. 296<sup>22</sup>](#) alin. (1).**

(...) (4) În decizia de impunere, baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru contribuabilii prevăzuți la [art. 296<sup>21</sup>](#) alin. (1) lit. a) - e), h) și i), cu excepția celor care realizează venituri din arendarea bunurilor agricole și a celor care realizează venituri din închirierea camerelor, situate în locuințe proprietate personală, în scop turistic, menționați la [art. 63](#) alin. (3), se evidențiază lunar, iar plată se efectuează



**trimestrial, în 4 rate egale, până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru.”**

**“Art. 296<sup>25</sup>. - (1) Declararea veniturilor care reprezintă baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale se realizează prin depunerea unei declarații privind venitul asigurat la sistemul public de pensii, precum și a declarației de venit estimat/norma de venit prevăzută la art. 81 și a declarației privind venitul realizat prevăzută la art. 83, pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate.”**

Având în vedere dispozițiile mai sus invocate, organul fiscal emite decizii de impunere pentru plăți anticipate pe baza venitului anual estimat de către contribuabil, iar contribuabilii care realizează venituri din cedare folosință sunt obligați să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de impozit și CASS. Accesoriile se datorează pentru neachitarea la termen a obligațiilor fiscale, ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal, în situația în care suma datorată în contul acestui debit a fost stabilită prin decizie emisă de organul fiscal, opozabilă plătitorului din momentul comunicării sau la o data ulterioară acesteia, iar contribuabilul are obligația de a achita în cursul anului plățile anticipate cu titlu de impozit și CASS în 4 rate egale, până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru. Pentru neachitarea obligațiilor fiscale se calculează dobânzi pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului scadent până la data stingerii sumei datorate și se sting în ordinea vechimii, iar penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Potrivit prevederilor art. 84 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**“Art. 84 - (6) Diferențele de impozit rămase de achitat conform deciziei de impunere anuală se plătesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, perioadă pentru care nu se calculează și nu se datorează sumele stabilite potrivit reglementărilor în materie, privind colectarea creanțelor bugetare.”**

Din prevederile legale sus invocate rezultă că diferența de impozit pe venit se achită în termen de 60 de zile de la comunicarea deciziei de impunere anuală, iar pentru nerespectarea termenului se datorează dobânzi de întârziere, după caz, în funcție de momentul plății și de perioadele de întârziere înregistrate.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

Documentele prin care s-au individualizat sumele de plată asupra carora au fost calculate accesoriile sunt deciziile de plăți anticipate aferente anului 2013 și 2014 pentru contractul de închiriere nr. dddd/29.05.2009, prin care au fost stabilite plăți anticipate astfel:

- decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe venit/contribuții de asigurări sociale de sănătate, precum și obligațiile de plată cu titlu de contribuții de asigurări sociale pentru anul 2013 nr. dec1/07.06.2013 prin care au fost stabilite plăți anticipate cu titlu de impozit pe venit în sumă totală de a lei, comunicată contribuabilului prin poștă cu scrisoare recomandată nr. rrrr confirmată de primire în data de 11.06.2013;

- decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe venit/contribuții de asigurări sociale de sănătate, precum și obligațiile de plată cu titlu de contribuții de asigurări sociale pentru anul 2014 nr. dec2/26.02.2014 prin care au fost stabilite plăți anticipate cu titlu de impozit pe venit în suma totală de a lei (s lei pentru primele trei

trimestre ale anului 2014 și s1 lei pentru ultimul trimestru al anului 2014), comunicată contribuabilului prin poștă cu scrisoare recomandată nr. AA... confirmată de primire în data de 12.03.2014;

- decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe venit/contribuții de asigurări sociale de sănătate, precum și obligațiile de plată cu titlu de contribuții de asigurări sociale pentru anul 2015 nr. dec3/04.02.2015 prin care au fost stabilite plăți anticipate cu titlu de impozit pe venit în suma totală de d lei (d1 lei pentru primul trimestru al anului 2015 și d2 lei pentru trimestrul II al anului 2015), comunicată contribuabilului prin poștă cu scrisoare recomandată nr. AA..... confirmată de primire în data de 23.03.2015;

- decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 2013 nr. dec4/17.11.2014 prin care au fost stabilite diferențe de impozit anul de regularizat stabilit în plus în sumă de e lei, comunicată sub semnătură de primire în data de 17.11.2013;

- decizia de impunere privind plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru veniturile din cedarea folosinței bunurilor pe anul 2014 nr. dec5/12.03.2014, prin care au fost stabilite plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate pe termene de plată în sumă totală de f lei.

- în anul 2013 contribuabilul figurează cu obligații de plată restante aferente anului 2012, iar contribuabilul a efectuat plăți în anul 2013 în contul „impozit pe venituri din cedarea folosinței bunurilor” cod 55 dar nu la termenele scadente în sumă de g lei. De asemenea obligațiile de plată au fost stinse și din sume încasate prin poprire în sumă de g1 lei. Plățile efectuate au stins obligații de plată în ordinea vechimii, astfel plata efectuată în data de 31.07.2013 în sumă de g2 lei a stins din debitul restant aferent anului 2012, iar plățile efectuate în sumă de g3 lei din data de 04.09.2013 și suma de g4 lei din data de 27.11.2013 au stins obligațiile de plată curente aferente anului 2014;

- pentru anul 2014 contribuabilul efectuează în contul „impozit pe venituri din cedarea folosinței bunurilor” cod 55 o plată în sumă de h lei doc. nr. ... în data de 16.05.2014, stingând obligații de plată în ordinea vechimii și o plată în sumă de h1 lei în data de 14.11.2014, stingând obligații de plată în ordinea vechimii;

- pentru codul 470 „ contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate datorată de persoanele care realizează venituri din cedarea folosinței bunurilor” contribuabilul a efectuat o singură plată în sumă de j lei în data de 14.11.2014, stingând obligația de plată scadentă la 25.03.2014;

- pentru decizia de impunere anuală aferentă anului 2013, comunicată sub semnătură în data de 17.11.2014 contribuabilul nu a efectuat nicio plată;

- în anii 2015-2017 contribuabilul nu a efectuat plăți;

- prin decizia referitoare la obligațiile accesorii nr. dec/31.12.2016 au fost calculate dobânzi și penalități aferente debitelor achitate cu întârziere și stabilite pentru impozitul pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor în sumă de y lei, pentru diferențele de impozit anual de regularizat în sumă de z lei și contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate datorată de persoanele care realizează venituri din cedarea folosinței bunurilor în sumă de w lei.

Astfel, față de cele prezentate este neîntemeiată afirmația contribuabilului că a efectuat plăți pentru anii 2013, 2014 și 2015, având în vedere că din Situația analitică debite plăți solduri anexată al dosarul cauzei de către organul fiscal rezultă că aceasta nu a efectuat plăți la termenul cadent și nici în cuantumul pentru anii 2013 și 2014, iar pentru anul 2015 nu a efectuat nicio plată.

Mai mult, prin contestația formulată, contribuabilul O nu a adus în susținere documente care să dovedească efectuarea plăților pe CNP ..... în conturile aferente impozitului pe venituri din cedarea folosinței bunurilor, diferențelor de impozit de regularizat și CASS datorată de persoanele care realizează venituri din cedarea folosinței bunurilor.

Or, potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin "actor incumbit probatio", principiu regăsit și în art. 250 din Noul Cod de procedură civilă care prevede că "*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin inscrieri [...]*".

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

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că domnul O, deși contestă accesoriile stabilite prin decizia atacată, nu aduce, în termenul legal de 45 de zile de la depunerea contestației și nici până la data prezentei, motivații bazate pe dovezi și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată cuantumul sumelor stabilite de organul fiscal și din care să rezulte o situație diferită față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dec/31.12.2016, prin care s-au stabilit accesorii aferente impozitului pe venituri din activități independente, diferențelor de impozit de regularizat și CASS în sumă totală de x lei, conform prevederilor pct. 2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

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

Având în vedere cele reținute, pentru neachitarea la termen a obligațiilor fiscale datorate, organele fiscale au stabilit corect în sarcina contestatarului obligația de plată a sumei de x lei reprezentând accesorii pentru perioada 01.01.2016-31.12.2016, calculate asupra impozitului pe venituri din cedarea folosinței, diferențelor de impozit de regularizat și CASS pentru contractul de închiriere nr. dddd-29/05/2009, întrucât nu a efectuat plățile la termenele scadente.

Fata de cele mai sus prezentate, rezultă ca a fost corect și legal întocmită Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dec/31.12.2016 prin care Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice a stabilit accesorii în suma de x lei, drept pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

### **3.3. Cu privire la comunicarea istoricului tuturor înregistrărilor fiscale și solicitarea audienței**

***Cauza supusă soluționării este dacă Serviciul soluționare contestații 1 se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere în condițiile în care nu intră în competența sa de soluționare***

**În fapt**, Domnul O solicită să aibă o întrevvedere -audiență și să-i comunice istoricul tuturor înregistrărilor fiscale pentru a clarifica și stabili starea de fapt fiscală a acestuia.

În drept, potrivit dispozițiilor art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

**“Art. 272-** (1) *Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare, emise de organul fiscal central, se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.”*

În acest sens, Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul prezidentului A.N.A.F. nr. 3741/2015 prevăd următoarele:

**“9.9. În cazul în care contestațiile sunt astfel formulate încât *au si alt caracter pe lângă cel de cale administrativă de atac, pentru aceste aspecte cererea se va restitui organelor emitente ale actelor administrative fiscale atacate, în vederea înaintării acesteia organelor competente.”***

Drept pentru care solicitarea contestatarului privind solicitarea unei întrevederi - audiență și comunicarea istoricului tuturor înregistrărilor fiscale pentru a clarifica și stabili starea de fapt fiscală a acestuia nu intră în competența de soluționare a Serviciului soluționare contestații 1, aceasta intrând în competența organelor fiscale de administrare, respectiv Administrația sector 1 a Finanțelor Publice.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art. 82, art. 84, art. 296<sup>21</sup> - art. 296<sup>25</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 21, art. 24, art. 110, art. 111, art. 119, art. 120, art. 120<sup>1</sup>, art. 209 și art. 213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 46, art. 88, art. 153, art. 165, art. 173, art. 174 și art. 176, art. 272, art. 279, art. 347 și art. 352 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 2.5, pct. 9.9 din Ordinul prezidentului Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

## DECIDE

1. Respinge ca neintemeiată, contestația formulată de domnul **O** împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dec/31.12.2016, emisă de Administrația sector 1 a Finanțelor Publice pentru suma de **x lei** reprezentând accesorii aferente impozitului pe venituri din cedarea folosinței bunurilor, diferențelor de impozit de regularizat și contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate datorată de persoanele care realizează venituri din cedarea folosinței bunurilor.

2. Transmite capătul de cerere privind situația fiscală a debitelor și plăților efectuate de contestator spre competența soluționare Administrației sector 1 a Finanțelor Publice.

3. Respinge capătul de cerere privind nulitatea actului invocată prin contestația formulată de domnul **O** împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dec/31.12.2016.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul București.