

**DECIZIA nr. 83** din .....**2021** privind soluționarea  
contestației formulată de **X**,  
cu domiciliul în str.....,  
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR\_REG\_....

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. ...., înregistrată sub nr. MBR\_REG\_...., completată cu adresele înregistrate sub nr. ...și nr....., de către Administrația ... a Finanțelor Publice cu privire la contestația domnului X cu **domiciliul ales pentru comunicarea actelor de procedură în București, ...**

Obiectul contestației, transmisă prin poștă la data de **05.03.2021** și înregistrată la AS...FP sub nr. MBS4/REG/...., îl constituie Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. MBS...\_AIF-...., emisă pe baza Raportului de inspecție fiscală nr. MBS...\_AIF-... și comunicată sub semnătură în data de **09.02.2021**, prin care au fost stabilite obligații fiscale în sumă de ... lei, din care:

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

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

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

I. Prin contestația formulată persoana fizică X solicită anularea Deciziei de impunere privind TVA și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. MBS...\_AIF-...., emisă pe baza raportului de inspecție fiscală nr. MBS...\_AIF-...., susținând următoarele:

**1. Decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală sunt emise cu nerespectarea dispozițiilor legale aplicabile situației de fapt.**

În susținere arată următoarele:

- cu privire la încadrarea tranzacțiilor intervenite cu caracter intermediar în cazul în care persoanele îndreptățite cesionează către terță drepturile convenite până la momentul primirii despăgubirii efective sau echivalentului acestuia, consideră că sunt exceptate de la impozitare despăgubirile acordate de stat ca măsuri reparatorii, persoanelor îndreptățite să beneficieze de astfel de măsuri, deoarece au fost prejudiciate pe parcursul regimurilor succedate la putere în România, fiind o măsură reparatorie, respectiv statul repară un prejudiciu (prin care fie se retrocedează o proprietate, fie se acordă o compensare în contravaloare).

În susținere invocă prevederile pct. 151<sup>3</sup> din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 5 al Titlului VII din Legea nr. 247/2005 privind reforma în domeniile proprietății și justiției, art. 65 din Codul fiscal 2003;

- prin Contractele de cesiune de drepturi s-a subrogat în drepturile persoanelor îndreptățite potrivit Legilor Speciale de Reparație. Astfel prin contractele de cesiune de drepturi, au avut ca obiect transmiterea unor drepturi născute din Legile Speciale de Reparație, iar ca finalitate o subrogație personală a cesionarului în locul cedentului;

- modificările aduse pct. 152 din norme au intrat în vigoare în anul 2013 după încheierea tuturor tranzacțiilor în speță;

- în speță nu a avut loc o cesiune de creanță, având în vedere faptul că în Noul Cod civil (art. 1566), cesiunea de creanță este definită ca fiind "*convenția prin care creditorul cedent transmite cesionarului o creanță împotriva unui terț*", cesiunea în sensul propriu aplicându-se mai cu seamă la vânzarea unor creanțe sau obiecte necorporabile, iar nu la lucruri determinate în specie;

## **2. Calificarea greșită a Contractelor de cesiune de drepturi de către organele fiscale.**

În acest sens arată următoarele:

- potrivit Legilor Speciale de Reparație, drepturile cesionate se puteau materializa prin primirea unui alt imobil în echivalent sau drepturi oferite de ANRP prin titluri de despăgubire;

- Contractele de cesiune de drepturi au avut ca obiect transmiterea unor drepturi născute din Legile Speciale de Reparație, iar ca finalitate, o subrogație personală, a cesionarului în locul cedentului, urmărindu-se o *vocație* de a încasa despăgubiri;

- Contractele de cesiune de creanță sunt convenții prin care creditorul cedent transmite cesionarului o creanță împotriva unui terț. Acestea aveau ca obiect o creanță lichidă și erau încheiate cu respectarea procedurii de notificare a debitorului cedat conform art.1391-1398 din Vechiul Cod civil;

- art. 1566 din Noul Cod civil aduce clarificări în această materie, dedică un capitol special cesiunii de creanță, din care rezultă că acest tip de contract nu se confundă cu Contractele de cesiune de drepturi încheiate;

- dispozițiile Legilor Speciale de Reparație, inclusiv, dar fără a se limita la Legea nr. 10/2001, nu interzic cesiunea drepturilor privind măsurile reparatorii de orice natură, inclusiv prin echivalent, ceea ce înseamnă că această operațiune juridică este permisă în condițiile dreptului comun și produce efecte juridice "*erga omnes*";

- practica instanțelor confirmă că persoana îndreptățită la restituire transmite pe cale convențională către succesorul cu titlu particular, toate drepturile și acțiunile ce decurg din confirmarea calității de persoană îndreptățită la măsuri reparatorii potrivit Legii nr. 10/2001, inclusiv dreptul de a contesta în justiție refuzul de restituire în natură și corelativ propunerea de acordare a măsurilor reparatorii prin echivalent. Ca urmare, consideră că nu se poate vorbi despre transmiterea unei creanțe, deoarece aceasta nu presupune transmiterea tuturor acestor drepturi și calități, ci despre o subrogație personală;

- obiectul Contractelor de cesiune de drepturi pe care le-a încheiat în anii 2009 și 2010 consta în transmiterea drepturilor ce rezultă din "*calitățile*" deținute de cedent referitoare la restituirea în natură sau acordarea de măsuri reparatorii în echivalent în legătură cu terenurile agricole care au aparținut cedentilor.

Prevederile legale (art. 8, art. 24 alin. (2) și art. 25 alin. (2) din Legea nr. 18/1991, art. 1 și art. 2 alin. (2), art. 3 alin. (4) din Legea nr. 1/2000) nu stabilesc o creanță, ci dreptul persoanei îndreptățite la reconstituirea ori constituirea de drepturi de proprietate asupra terenurilor, după parcurgerea procedurilor legale, respectiv dreptul la măsuri reparatorii.

Cedenților din Contractele de cesiune de drepturi în discuție nu li s-a emis o decizie de restituire a terenului, de punere în posesie ori de despăgubire, creanța nu era concretizată, fiind dependentă de îndeplinirea condițiilor legale;

Cu privire la faptul că toate Contractele de cesiune de drepturi nu au ca obiect transmiterea unui bun, contestatarul invocă Decizia nr. 301/2012 a Înaltei Curți de Justiție și Casație, jurisprudența CEDO Cauza Maria Atanasiu și alții c. României, par.142, precum și Decizia nr. 179/2014, pct. 33 a Curții Constituționale a României (prin care s-a statuat că prin asemenea acte de cesiune se transmite doar vocația obținerii unor măsuri reparatorii).

Ca urmare, contestatarul susține că cesiunea drepturilor la măsuri reparatorii **nu putea constitui o cesiune de creanță în sens fiscal**, deoarece:

- . dreptul la măsuri reparatorii nu are o valoare patrimonială pentru a fi considerat un "*bun*" care să atragă calificarea sa ca fiind o creanță;

- . dreptul la măsuri reparatorii nu se confundă cu un drept concret, respectiv cu un bun care are o valoare patrimonială;

- . prin drept la măsuri reparatorii se înțelege, în cauza de față, dreptul de a putea urma o procedură administrativă prevăzută de Legile Speciale de Reparație pentru restituirea proprietăților, în urma căreia se naste speranța persoanei îndreptățite de a i se recunoaște un drept concret.

### **3. Principiul constituțional privind caracterul neretroactiv al legii.**

Contestatarul susține că modificările aduse pct. 152 din norme ce au fost introduse prin H.G. nr. 84/06.03.2013, nu pot fi aplicate retroactiv pentru anii 2009 și 2010.

Astfel, la data plății prețului cesiunii de către cesionar în favoarea cedenților a acestor drepturi, normele fiscale nu stabileau obligația de a declara aceste sume și a reține și vira impozitul pe veniturile obținute de cesionari din alte surse în mod distinct.

**4. Decizia 162 și Raportul de inspecție încalcă principiile fiscale de bază**, respectiv principiul legalității, al certitudinii și eficienței impunerii prevăzute de art. 3 lit.b) și d) din Codul fiscal, precum și principiul așteptărilor legitime ale contribuabilului, având în vedere că legislația anterioară anului 2013 nu conferea elemente pentru a putea clarifica și încadra în mod neechivoc veniturile obținute de cedenți pe baza Contractelor de cesiune de drepturi în categoria "veniturilor din alte surse".

În susținere anexează practica relevantă a Curții de Apel București și a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care într-o speță similară cu privire la cele două versiuni ale pct. 152 din Norme și față de modul de redactare a prevederilor art. 78 alin. (2) din Codul fiscal, instanța a reținut că "*la data plății prețului cesiunii de către reclamanta cesionar în favoarea cedenților acestor drepturi, normele fiscale nu stabileau obligația de a declara aceste sume și de a reține, în vederea virării la bugetul de stat, a impozitului pe veniturile obținute de cesionari din alte surse în mod distinct*".

Contestatarul susține că potrivit art. 6 din Codul de procedură fiscală, privind exercitarea dreptului de apreciere, organele fiscale ar trebui să țină cont de dezlegarea situației dată de Înalta Curte de Casație și Justiție, chiar dacă nu vizează același contribuabil, spețele sunt identice.

**5. Pasivitatea organelor fiscale** de a comunica suma de plată încă din anul 2009, respectiv 2010, de când acestea pretind că datorează impozitul pe venit din alte surse, a condus la acumularea obligațiilor accesorii respectiv... lei dobândă și... lei penalități de întârziere, situație nerezonabilă și lipsită de bunăcredință prevăzută de art. 12 din Codul de procedură fiscală.

**6. Utilizarea de către organele fiscale a unei baze de calcul greșite** asupra căreia au aplicat procentul de 16% ce ar fi trebuit reținut la sursă și virat cu titlu de impozit pe venitul din alte surse și accesoriile aferente.

În acest sens, contestatarul precizează că potrivit art. 6, respectiv art. 9 din Contractele de cesiune de drepturi, prețul cesiunii reprezenta un preț brut, astfel prețul aferent celor trei contracte în valoare totală de ... lei cuprindea și orice impozite și/sau taxe și ar fi revenit cedentilor în urma cesiunii, aceasta fiind suma maximă pe care s-a obligat în calitate de cesionar să o achite în schimbul drepturilor dobândite.

Astfel, contestatarul arată că valoarea netă la care s-ar putea aplica 16% este suma de ... lei, iar impozitul rezultat este în sumă de ... lei și nu ... lei, iar pe cale de consecință și accesoriile sunt calculate în mod greșit.

**7. Majorările și penalitățile de întârziere nu sunt datorate decât după punerea în întârziere**, conform art. 1522 din Noul Cod civil.

Contestatarul susține că simpla expirare a termenului la care trebuia să execute obligația nu echivalează cu o punere în întârziere, pe cale de consecință nefiind pus în întârziere, consideră că majorările și penalitățile de întârziere au fost calculate în mod nelegal.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației ... a Finanțelor Publice** au efectuat inspecția fiscală parțială la persoana fizică X în baza avizului de inspecție fiscală nr. ... comunicat sub semnătură, prin care contribuabilul a fost de acord cu începerea inspecției fiscale în data de 04.05.2015. Inspecția fiscală a fost suspendată conform comunicării nr. ... transmisă prin poștă cu confirmare de primire la data de 23.07.2015 și a fost reluată în data de 16.12.2020 conform comunicării nr. MBS..\_AIF-..., înmănată sub semnătură la aceeași dată.

În perioada supusă inspecției fiscale 01.01.2009 - 31.12.2020, din documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală s-a constatat că persoana fizică X a încheiat 3 contracte de cesiune de drepturi nr. ..., nr. ... și nr. ... cu terțe persoane, prin care achiziționat drepturi la reconstituirea dreptului de proprietate, valorificate ulterior, respectiv:

**1) Contractul de cesiune de drepturi nr. ...** prin care contribuabilul, în calitate de cesionar (cumpărător), dobândește de la numitul ...r, în calitate de cedent (vânzător), dreptul de reconstituire a proprietății asupra terenului în suprafață de 2,32 ha intravilan situat în municipiul ...așa cum rezultă din calitatea deținută sau izvorâtă din orice procedură judiciară sau extrajudiciară și/sau administrativă ce are ca obiect restituirea în natură sau acordarea de măsuri reparatorii în echivalent privind terenul menționat.

Prețul contractului plătit de contribuabil este de ... lei care a fost achitat integral la data autentificării contractului.

Prin Decizia nr. ... emisă de Comisia Centrală pentru Stabilirea Despăgubirilor s-a emis titlul de despăgubire în favoarea domnului X în cuantum de ... lei, reprezentând acțiuni la Fondul Proprietatea.

**2) Contractul de cesiune de drepturi nr. ...** prin care contribuabilul, în calitate de cesionar (cumpărător), dobândește de la numita...(fostă Anton) Carmen Maria, în calitate de cedent (vânzător), dreptul de reconstituire a

proprietății asupra terenului în suprafață de 8924 mp intravilan situat în municipiul Târgoviște, str. Tudor Vladimirescu nr. 66 (fost 98), județul Dâmbovița, așa cum rezultă din calitatea deținută sau izvorâtă din orice procedură judiciară sau extrajudiciară și/sau administrativă ce are ca obiect restituirea în natură sau acordarea de măsuri reparatorii în echivalent privind terenul menționat.

Prețul contractului plătit de contribuabil este de 847.460 lei care a fost achitat integral la data autentificării contractului.

Prin Decizia nr. ... emisă de Comisia Centrală pentru Stabilirea Despăgubirilor s-a emis titlul de despăgubire în favoarea domnului X în cuantum de ... lei, reprezentând acțiuni la Fondul Proprietatea.

**3) Contractul de cesiune de drepturi nr. ...** prin care contribuabilul, în calitate de cesionar (cumpărător), dobândește de la numiții ..., în calitate de cedent (vânzător), dreptul de reconstituire a proprietății asupra terenului în suprafață de 3,25 ha intravilan situat în municipiul Pitești, zona Gavana, județul Argeș, așa cum rezultă din calitatea deținută sau izvorâtă din orice procedură judiciară sau extrajudiciară și/sau administrativă ce are ca obiect restituirea în natură sau acordarea de măsuri reparatorii în echivalent privind terenul menționat.

Prețul contractului plătit de contribuabil este de 2.282.060 lei care a fost achitat integral la data autentificării contractului.

Prin Decizia nr. ... emisă de Comisia Centrală pentru Stabilirea Despăgubirilor s-a emis titlul de despăgubire în favoarea domnului X în cuantum de ... lei, reprezentând acțiuni la Fondul Proprietatea.

În urma inspecției fiscale, organele fiscale au stabilit că domnul X, în calitate de cumpărător și plătitor de venit, avea obligația reținerii la sursă a impozitului pe venit datorat de persoanele fizice cedente care au obținut venituri în urma cesiunii de drepturi prin contractele nr. 524/17/09.2009, nr. ... și nr. ..., în temeiul art. 78 alin. (2) și art. 79 din Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct. 152 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. MBS4\_AIF-..., iar în baza acestora a fost emisă Decizia de impunere privind TVA și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. MBS4\_AIF-... prin care s-a stabilit impozit pe venit de plată în sumă de ... lei și accesorii aferente în sumă de ... lei pentru perioada 01.01.2010-01.01.2021.

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

### **3.1. Referitor la impozitul pe venit - venituri din alte surse în sumă de ... lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă persoana fizică care a achiziționat drepturi la reconstituirea dreptului de proprietate de la alte persoane fizice avea obligația în calitate de cumpărător și plătitor de venit să calculeze, să rețină la sursă și să vireze impozitul pe venit, în condițiile în care argumentele aduse în*

*susținerea contestației nu sunt de natură să modifice constatările și concluziile organelor de inspecție fiscală.*

**În fapt**, domnul X a fost supus unei inspecții fiscale parțiale în baza avizului de inspecție fiscală nr. ... comunicat prin poștă cu confirmare de primire în data de 14.05.2015, prin care contribuabilul a fost de acord cu începerea inspecției fiscale în data de 04.05.2015. Inspecția fiscală a fost suspendată în baza art. 2 lit. k) din OPANAF nr. 467/2013 conform comunicării nr. ...transmisă prin poștă cu confirmare de primire în data de 23.07.2015 și a fost reluată în data de 16.12.2020 conform comunicării nr. MBS...\_AIF-..., înmănată sub semnătură la aceeași dată.

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

- *contractul de cesiune de drepturi nr. ...* încheiat cu numitul ...r, în calitate de cedent, pentru achiziționarea contra sumei de ... lei a dreptului de reconstituire a proprietății asupra terenului în suprafață de 2,32 ha situat în municipiul ...Prin Decizia nr. ... emisă de Comisia Centrală pentru Stabilirea Despăgubirilor s-a emis titlul de despăgubire în favoarea domnului X în cuantum de ... lei, reprezentând acțiuni la Fondul Proprietatea;

- *contractul de cesiune de drepturi nr. ...* încheiat cu numita..., în calitate de cedent, pentru achiziționarea contra sumei de... lei a dreptului de reconstituire a proprietății asupra terenului în suprafață de 8924 mp intravilan situat în municipiul ....

Prin Decizia nr. ... emisă de Comisia Centrală pentru Stabilirea Despăgubirilor s-a emis titlul de despăgubire în favoarea domnului X în cuantum de ...lei, reprezentând acțiuni la Fondul Proprietatea;

- *contractul de cesiune de drepturi nr. ...* încheiat cu numiții ..., în calitate de cedenti, pentru achiziționarea contra sumei de ... lei a dreptului de reconstituire a proprietății asupra terenului în suprafață de 3,25 ha intravilan situat în municipiul ....

Prin Decizia nr. ... emisă de Comisia Centrală pentru Stabilirea Despăgubirilor s-a emis titlul de despăgubire în favoarea domnului X în cuantum de ... lei, reprezentând acțiuni la Fondul Proprietatea.

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

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina domnului X un impozit pe venit în sumă totală de ... lei, din care:

- .. lei impozit pentru veniturile aferente contractului nr. ... (.. lei x 16%);
- .. lei impozit pentru veniturile aferente contractului nr. ... (... lei x 16%);
- .. lei impozit pentru veniturile aferente contractului nr. ... (...lei x 16%).

**În drept**, potrivit art. 78 și art. 79 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anii 2009 și 2010:

“Art. 78. – Definirea veniturilor din alte surse

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

(...)

(2) **Venituri din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile, care nu se încadrează în categoriile prevăzute la art. 41 lit. a) - h), altele decât veniturile neimpozabile în conformitate cu prezentul titlu, precum și cele enumerate prin normele metodologice elaborate în aplicarea prezentului articol”.**

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

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

(2) Impozitul calculat și reținut reprezintă impozit final.

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

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

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

[...]

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

De asemenea, potrivit art. 26 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 26. – (1) *Plătitor al obligației fiscale este debitorul sau **persoana care în numele debitorului, conform legii, are obligația de a plăti sau de a reține și de a plăti, după caz, impozite, taxe, contribuții, amenzi și alte sume datorate bugetului general consolidat***”.

*Conform prevederilor legale sus-citate, veniturile obținute de persoanele fizice române, care nu se încadrează într-o categorie anume de venituri impozabile și care nu sunt scutite ori neimpozabile, se încadrează în categoria altor venituri și se supun impunerii ca atare.*

*De asemenea, în cazul persoanelor fizice care au cesionat /vândut creanțele deținute potrivit prevederilor Legii nr. 245/2005 către alte persoane fizice sau intermediari, **din punct de vedere fiscal, cedentul, în momentul cesionării cu titlu oneros a creanței sale realizează venituri din alte surse**, așa cum sunt definite la art. 78 alin 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada supusa impunerii, iar **impozitul se calculează prin reținere la sursă în momentul plății de către plătitorii de venit, fiind un impozit final.***

*În același sens este și punctul de vedere exprimat în Circulara Cabinetului Secretarului de Stat al Ministerul Finanțelor Publice nr. 561570/2013, anexată la dosarul cauzei.*

*Astfel, în cazul cesiunilor de creanță, cel care achiziționează drepturile de creanțe în calitate de plătitor de venit avea obligația să calculeze și să rețină impozitul pe veniturile obținute de către cel care își cesionează/vinde drepturile de creanță, la momentul plății acestor venituri, și să-l declare și să-l achite la bugetul de stat.*

*Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține următoarele:*

Așa cum s-a reținut și la situația de fapt, domnul X, prin intermediul a trei contracte de cesiune de drepturi, a achiziționat drepturi la reconstituirea dreptului de proprietate de la persoanele fizice ...r,... și ..., care au realizat astfel venituri din cesiunea acestor drepturi și pentru care impozitul aferent este în sarcina domnului X în calitate de plătitor de venit.

Astfel,

1) *Contractul de cesiune drepturi autentificat sub nr. ...*, încheiat între cedentii ..., domnul X, în calitate de cesionar și doamna ..., în calitate de Declarant, a avut ca obiect cesionarea, cu titlu oneros, a cotelor de 1/2 ce formează împreună totalitatea drepturilor de creanță asupra suprafeței de 3,25 ha teren situat în Municipiul ..., ce au format obiectul Cererii de reconstituire formulată de ..., dobândite de cedentii în baza Contractului de cesiune autentificat sub nr. ... de la numita ... (persoană îndreptățită la reconstituirea dreptului de proprietate, conform art. 12 din contract).

Prețul cesiunii de .. lei, achitat integral la data autentificării contractului, cuprindea contravaloarea suprafeței de 3,25 ha teren situat în Municipiul ..și/sau a măsurilor reparatorii în echivalent în orice cantitate/sumă, obținute de cesionar ca urmare a soluționării definitive a Cererii de reconstituire cu privire la suprafața menționată, inclusiv alternativa de dobândire de titluri de despăgubire prin echivalent bănesc sau Acțiunile la Fondul "Proprietatea" dobândite de cedentii în baza contractului de cesiune autentificat sub nr. ..

Prin Decizia nr. ... emisă de Comisia Centrală pentru Stabilirea Despăgubirilor s-a emis titlul de despăgubire în favoarea domnului X în cuantum de ... lei reprezentând acțiuni la Fondul Proprietatea.

2) Prin *Contractul de cesiune drepturi autentificat sub nr. ...*, doamna... a cesionat domnului X, cu titlu oneros, totalitatea drepturilor de creanță asupra terenului în suprafață de 8924 mp intravilan situat în municipiul ...,

Prețul cesiunii de ... lei, achitat integral la data autentificării contractului, cuprindea contravaloarea tuturor drepturilor asupra imobilului și/sau a măsurilor reparatorii în echivalent bănesc în orice formă/cantitate/suma, obținute sau care urmează a fi obținute de cedent sau cesionar ca urmare a soluționării definitive a notificării și executării Dispoziției nr. ..emisă de Primăria Municipiului ..prin acordarea de despăgubiri în dosarul constituit de ANRP.

Prin Decizia nr. ... emisă de Comisia Centrală pentru Stabilirea Despăgubirilor s-a emis titlul de despăgubire în favoarea domnului X în cuantum de ...lei, reprezentând acțiuni la Fondul Proprietatea.

3) Prin *Contractul de cesiune de drepturi nr. ...* cedentul ...r a cesionat domnului X, cu titlu oneros, totalitatea drepturilor asupra terenului în suprafață de 2,32 ha intravilan situat în municipiul ..., ce face obiectul dosarului de revendicare nr.... constituit de către ANRP.

Prețul cesiunii de...lei, achitat integral la data autentificării contractului, cuprindea contravaloarea suprafeței de 2,32 ha intravilan situat în municipiul ... și/sau a măsurilor reparatorii în echivalent în echivalent bănesc în orice

cantitate/sumă, obținute de cedent sau cesionar ca urmare a soluționării definitive a Cererii de reconstituire cu privire la suprafața menționată, inclusiv alternativa de dobândire de titluri de despăgubire prin echivalent bănesc sau Acțiunile la Fondul "Proprietatea" ce reprezintă contravaloarea măsurilor reparatorii în echivalent.

Prin Decizia nr. ... emisă de Comisia Centrală pentru Stabilirea Despăgubirilor s-a emis titlul de despăgubire în favoarea domnului X în cuantum de ... lei, reprezentând acțiuni la Fondul Proprietatea.

Din analiza contractelor de cesiune de drepturi menționate anterior, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, din punct de vedere fiscal, numiții ...,... și ...r, în calitate de cedenți, în momentul cesionării dreptului de reconstituire a proprietății, cu titlu oneros, **au realizat venituri din alte surse**, în conformitate cu prevederile art. 78 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2010, pentru care se impozitul pe veniturile din alte surse se calculează prin reținere la sursă în momentul plății, de către plătitorii de venit, prin aplicarea unei cote de 16% asupra venitului brut, fiind un impozit final și se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut.

Prin urmare, domnul X, în calitate de cesionar/cumpărător și plătitor de venit avea obligația de a reține la sursă la momentul achitării către persoanele fizice ...,... și ...r, în calitatea de cedenți, impozitul pentru venitul aferent pe care aceștia din urmă l-au realizat.

*Sușinerile contestatarului sunt neîntemeiate și nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației pentru motivele ce succed.*

1. Cu privire la sușinerile contestatarului precum că organele de inspecție fiscală au calificat greșit contractele de cesiune drepturi ca fiind contracte de cesiune de creanță, deoarece prin contractele de cesiune nu s-a cesionat o creanță, ci s-au transmis drepturi născute din legile speciale de reparație prin subrogație personală, invocând prevederile pct. 151<sup>3</sup> din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 5 al Titlului VII din Legea nr. 247/2005 privind reforma în domeniile proprietății și justiției, art. 65 din Codul fiscal 2003, se rețin următoarele:

Potrivit art. 65 alin. (3) și 77<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 151<sup>3</sup> din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal :

**"Art. 65 - (3) Nu sunt venituri impozabile veniturile realizate la prima tranzacționare a acțiunilor emise de Fondul "Proprietatea" de către persoanele fizice cărora le-au fost emise aceste acțiuni**, în condițiile titlurilor I și VII din Legea nr. 247/2005 privind reforma în domeniile proprietății și justiției, precum și unele măsuri adiacente, cu modificările și completările ulterioare."

**"Art. 77<sup>1</sup> - (1)** La transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia, prin acte juridice între vii asupra construcțiilor de orice fel și a terenurilor aferente acestora, precum și asupra terenurilor de orice fel fără construcții, contribuabilii datorează un impozit care se calculează astfel:

(...)

(2) Impozitul prevăzut la alin. (1) nu se datorează în următoarele cazuri:

a) la dobândirea dreptului de proprietate asupra terenurilor și construcțiilor de orice fel, prin reconstituirea dreptului de proprietate în temeiul legilor speciale;"

*Norme metodologice:*

"151<sup>3</sup>. Nu se datorează impozit la dobândirea dreptului de proprietate asupra terenurilor și construcțiilor de orice fel, prin reconstituirea dreptului de proprietate în temeiul legilor speciale: Legea nr. 18/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Legea nr. 1/2000, cu modificările și completările ulterioare, Legea nr. 112/1995, cu modificările ulterioare, Legea nr. 10/2001, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și orice alte acte normative cu caracter reparatoriu. Este exceptată de la plata impozitului transmiterea dreptului de proprietate prin donație între rude ori afini până la gradul al III-lea inclusiv, precum și între soți. Dovada calității de soț, rudă sau afin se face cu acte de stare civilă. **Înstrăinarea ulterioară a proprietăților imobiliare dobândite în condițiile prevăzute la paragrafele 1 și 2 va fi supusă impozitării**, cu excepția transmiterii dreptului de proprietate prin donație între rude ori afini până la gradul al III-lea inclusiv, precum și între soți.

Face excepție de la impunere transmiterea dreptului de proprietate sau a dezmembrămintelor acestuia pentru proprietățile imobiliare din patrimoniul afacerii definite conform pct. 41\*) din normele metodologice date în aplicarea art. 48 din Codul fiscal, acestea fiind incluse în categoriile de venituri pentru care venitul net anual se determină pe baza contabilității în partidă simplă. În cazul partajului judiciar sau voluntar nu se datorează impozit."

Potrivit art. 1 alin. (3) din Legea nr. 165/2013 privind măsurile pentru finalizarea procesului de restituire, în natură sau prin echivalent, a imobilelor preluate în mod abuziv în perioada regimului comunist în România :

"**Art. 1 - (3)** În situația în care titularul a înstrăinat drepturile care i se cuvin potrivit legilor de restituire a proprietății, singura măsură reparatorie care se acordă este compensarea prin puncte potrivit art. 24 alin. (2), (3) și (4)."

Conform art. 3 și art. 5 din Legea nr. 247/2005 privind reforma în domeniile proprietății și justiției, precum și unele măsuri adiacente:

"**Art. 3** - În înțelesul prezentului titlu, expresiile și termenii de mai jos au următoarele semnificații:

**a) titlurile de despăgubire sunt certificate emise de Comisia Centrală pentru Stabilirea Despăgubirilor, în numele și pe seama statului român**, care încorporează drepturile de creață ale deținătorilor asupra statului român, corespunzător despăgubirilor acordate potrivit prezentei legi și care urmează a fi valorificate prin conversia lor în acțiuni emise de Fondul "Proprietatea" și/sau, după caz, în funcție de opțiunea titularului ori a titularilor înscrși în acestea, prin preschimbarea lor contra titluri de plată, în limitele și condițiile prevăzute în prezenta lege. **Titlurile de despăgubire nu pot fi vândute, cumpărate, date în garanție sau transferate în orice alt mod, cu titlu oneros sau cu titlu gratuit, cu excepția dobândirii acestora ca efect al succesiunii.** Actele de înstrăinare a titlurilor de despăgubire, cu excepția transmiterii ca urmare a succesiunii, sunt lovite de nulitate absolută. Titlurile de despăgubire nu sunt titluri de participare ale altor organisme de plasament colectiv (AOPC) și nu intră sub incidența Legii nr. 297/2004 privind piața de capital, cu modificările și completările ulterioare, și a reglementărilor emise de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare în aplicarea acesteia.

(...)

**h) titlurile de plată sunt certificate emise de Autoritatea Națională pentru Restituirea Proprietăților, în numele și pe seama statului român**, care încorporează drepturile de creață ale deținătorilor asupra statului român, de a

primi, în numerar o sumă de maxim 500.000 lei. Sumele aferente despăgubirilor în numerar se plătesc în două tranșe, pe parcursul a doi ani, calculați cu începere de la data emiterii titlului de plată, până la concurența sumei de 500.000 lei, chiar dacă valoarea titlurilor de despăgubire depășește această sumă. Sumele aferente despăgubirilor în numerar în cuantum de maxim 250.000 lei se vor plăti într-o singură tranșă. Despăgubirile în numerar mai mari de 250.000 lei dar până în 500.000 lei se vor plăti astfel: prima tranșă a despăgubirilor în numerar va fi în cuantum de 250.000 lei, cea de-a doua tranșă a despăgubirilor va fi reprezentată de diferența între cuantumul total al despăgubirilor în numerar și suma de 250.000 lei. Suma de până la 500.000 lei urmează a se acorda pentru fiecare dosar de despăgubire, cu mențiunea ca în ipoteza în care obiectul cererilor de restituire, deși identic, a fost disjuns, pretențiile de restituire fiind soluționate de entități diferite, dosarele respective se vor conexe, socotindu-se a fi un singur dosar de despăgubire;”

”**Art. 5.** - (1) Titlurile de despăgubire au următorul regim juridic și caracteristici: a) drepturile stabilite prin titlurile de despăgubire nu pot fi vândute, cumpărate, date în garanție sau transferate în orice alt mod, cu titlu oneros sau cu titlu gratuit, cu excepția dobândirii acestora ca efect al succesiunii. Actele de înstrăinare a acestor drepturi, cu excepția transmiterii ca efect al succesiunii, sunt lovite de nulitate absolută;

b) prin derogare de la prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **veniturile aferente titlurilor de plată** obținute de persoanele îndreptățite potrivit legii, **titularii inițiali** aflați în evidența Comisiei Centrale pentru Stabilirea Despăgubirilor, sau **moștenitorii legali** ai acestora, **nu sunt venituri impozabile;**”

Potrivit art. 1 alin. (3) din Legea nr. 165/2013 privind măsurile pentru finalizarea procesului de restituire, în natură sau prin echivalent, a imobilelor preluate în mod abuziv în perioada regimului comunist în România, în cazul în care titularul a înstrăinat drepturile care i se cuvin potrivit legilor de restituire a proprietății, singura măsură reparatorie care se acordă este compensarea prin puncte”, iar conform art. 3 lit. a) din Titlul VII - Regimul stabilirii și plății despăgubirilor aferente imobilelor preluate în mod abuziv din Legea nr. 247/2005 privind reforma în domeniile proprietății și justiției, precum și unele măsuri adiacente *”titlurile de despăgubire sunt certificate emise de Comisia Centrală pentru Stabilirea Despăgubirilor, în numele și pe seama statului român, care încorporează drepturile de creanță ale deținătorilor asupra statului român, corespunzător despăgubirilor acordate potrivit prezentei legi și care urmează a fi valorificate prin conversia lor în acțiuni emise de Fondul ”Proprietatea” și/sau, după caz, în funcție de opțiunea titularului ori a titularilor înscrși în acestea, prin preschimbarea lor contra titluri de plată, în limitele și condițiile prevăzute în prezenta lege”, precum și potrivit art. 3 lit. h) din aceeași lege ”titlurile de plată sunt certificate emise de Autoritatea Națională pentru Restituirea Proprietăților, în numele și pe seama statului român, care încorporează drepturile de creanță ale deținătorilor asupra statului român [...]”.*

Art. 5 alin (1) lit. b) din Legea nr. 247/2015, invocat în susținere, a prevăzut o măsură derogatorie de la Codul fiscal, (abrogată începând cu data de 1 ianuarie 2016), conform căreia veniturile aferente titlurilor de plată nu au reprezentat venituri impozabile, dar această măsură a vizat doar **veniturile aferente titlurilor de plată obținute de persoanele îndreptățite potrivit legii,**

respectiv **titularii inițiali** aflați în evidența Comisiei Centrale pentru Stabilirea Despăgubirilor sau **moștenitorii** legali ai acestora, nu și **veniturile din valorificarea drepturilor de creanță** obținute de cedent (proprietarul/moștenitorul de drept sau persoanele îndreptățite) în momentul cesionării cu titlu oneros a creanței sale, în baza unor contracte de cesiune.

Invocarea mecanismului subrogației personale nu are relevanță în acest caz întrucât, în baza contractelor de cesiune, contribuabilul a dobândit dreptul la măsuri reparatorii în echivalent, inclusiv alternativa de a dobândi titluri de valoare sau acțiuni la Fondul Proprietatea, prin intermediul titlurilor de despăgubire care încorporează drepturile de creanță ale deținătorilor asupra statului român, după cum se prevede expres în legislația specifică, iar subrogația personală se poate realiza și prin cesiune de creanță.

Ori, prețul total al cesiunilor în sumă de ... lei nu reprezintă despăgubire conform prevederilor art. 3 lit. a) din al Titlului VII din Legea nr. 247/2005, atâta timp cât, pe de o parte, formalitățile inițiate de cedenți nu au fost finalizate până la data încheierii contractelor de cesiune drepturi, iar pe de altă parte, cumpărătorul/plătitorul de venit nu a acționat în numele și pe seama statului român ci a achiziționat o creanță asupra statului român.

De asemenea, faptul că operațiunea de cesiune a drepturilor la măsuri reparatorii a fost permisă potrivit dreptului comun nu are nicio relevanță în privința impozitării veniturilor realizate de cedenți, impozitarea fiind realizată în temeiul dreptului fiscal și nu a dreptului comun.

Față de cele arătate, nu pot fi reținute susținerile contestatarului în sensul că *prin contractele de cesiune nu s-a cesionat o creanță, ci s-au transmis drepturi născute din legile speciale de reparație prin subrogație personală*, deoarece domnul X a **achiziționat o creanță asupra statului român**, dovadă fiind chiar obiectul cesiunilor reprezentat de toate **drepturile litigioase**/de creanță ce vor fi restituite în natură sau prin măsuri reparatorii în echivalent asupra cărora cedentii dețin toate drepturile de creanță, inclusiv alternativa de dobândire de **titluri de despăgubire** sau acțiuni la Fondul Proprietatea, **titluri care încorporează tocmai dreptul de creanță al deținătorilor asupra statului român**, corespunzător despăgubirilor acordate potrivit acestei legi și care urmează a fi valorificate prin conversia lor în acțiuni emise de Fondul Proprietatea și/sau după caz, în funcție de opțiunea titularului ori a titularilor înscrisi în acestea, prin preschimbarea lor contra **titluri de plată, titluri care încorporează drepturile de creanță ale deținătorilor asupra statului român** de a primi o anumită sumă de bani, aspecte care s-au și întâmplat ulterior.

În concluzie, indiferent de natură contractului, fie că este cedare de drept/creanță, din punct de vedere fiscal legiuitorul a prevăzut faptul că veniturile realizate trebuie să se supună impunerii potrivit dispozițiilor art. 78 și art. 79 din Codul fiscal.

**2. Susținerile contestatarului ce vizează aplicarea retroactivă a dispozițiilor pct. 152 din Normele metodologice de aplicare a art. 78 alin. 2 din Codul fiscal, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece:**

Art. 78 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în cursul anilor 2009 și 2010, prevedea că în categoria veniturilor din alte surse se cuprind venituri identificate ca fiind impozabile, care nu se încadrează în categoriile prevăzute la art. 41 lit. a) - h) altele decât veniturile neimpozabile prevăzute la Titlul III din acest act normativ.

Având în vedere că art. 78 din Codul fiscal prevede impozitarea ca "alte venituri" a oricăror venituri realizate de persoanele fizice din România, care nu se încadrează într-o categorie anume de venituri impozabile și care nu sunt scutite ori neimpozabile, iar veniturile obținute de cedenți nu sunt exceptate de la plata impozitului pe venit, excepțiile fiind expres și limitativ prevăzute de lege, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au considerat că veniturile realizate de cedenți în momentul cesionării cu titlu oneros a creanțelor sale sunt venituri din alte surse, pentru care se datorează impozit reținut la sursă de către cesionar.

În ceea ce privește faptul că pct. 152 din Normele metodologice de aplicare a fost completat începând cu data de 14.03.2013 se reține că acest punct din norme este dat pentru a **exemplifica** orice alte venituri impozabile realizate de persoanele fizice, care nu sunt considerate venituri neimpozabile și nu sunt încadrate la celelalte categorii de venituri impozabile, dovadă fiind chiar formularea din norme "*în aplicarea art. 78 alin. (2) din Codul fiscal, în această categorie se includ, de exemplu, următoarele [...]*". Exemplul vizând veniturile obținute de cedent ca urmare a cesiunii de creanță, introdus prin H.G. nr. 84/2013 nu implică o categorie nouă de venituri impozabile, fiind dat în **explicitarea** prevederilor art. 78 alin. (2) din Codul fiscal, nemodificate de la momentul intrării în vigoare a Codului fiscal și făcând corp comun cu acestea, astfel că el se aplică și în anul 2010, când au fost plătite veniturile.

Nu poate fi reținută nici susținerea că *Decizia de impunere contestată încalcă principiile fiscale de bază, respectiv legislația anterioară anului 2013 nu conferea elemente pentru a putea clarifica și încadra în mod neechivoc veniturile obținute de cedenți pe baza Contractelor de cesiune de drepturi în categoria "veniturilor din alte surse", pentru care anexează practica relevantă a Curții de Apel București și a Înaltei Curți de Casație și Justiție într-o speță similară, având în vedere următoarele considerente:*

- din prevederile legale antecitate (art. 78 alin. 2 și art. 79 în vigoare în anii fiscali 2009 și 2010) reiese că acestea privesc *impozitarea persoanelor fizice pentru diverse venituri obținute de la diverși plătitori de venit, altele decât categoriile de venituri anume reglementate la Titlul III din Codul fiscal, iar potrivit art. 26 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare "Art. 26. – (1) Plătitor al obligației fiscale este debitorul sau **persoana care în numele debitorului, conform legii, are obligația de a plăti sau de a reține și de a plăti, după caz, impozite, taxe, contribuții, amenzi și alte sume datorate bugetului general consolidat**"*;

- potrivit art. 72 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată "(1) Orice persoană sau entitate care este subiect într-un raport juridic fiscal se înregistrează fiscal primind un cod de identificare fiscală. Codul de identificare fiscală va fi: [...] b) pentru persoanele fizice, codul numeric personal atribuit potrivit legii speciale". Reiese că pe baza codului numeric personal contribuabilul putea declara impozitul, fără a fi nevoie să dețină cod de înregistrare fiscală în calitate de persoană fizică care desfășoară activități economice sau exercită o profesie liberă.

În ceea ce privește invocarea Deciziei nr. 2658/17.06.2020 a Înaltei Curți de Casație și Justiție a României se reține faptul că în sistemul de drept român jurisprudența sau precedentul judiciar nu are valoare de sursă efectivă a

dreptului, ci doar de sursă interpretativă, soluția pronunțată de judecător într-o anume situație dedusă judecătății neavând caracter de reglementare generală și neputând constitui o bază legală pentru aplicarea legislației veniturilor din alte surse. Cu excepția deciziilor pronunțate de Înalta Curte de Casație și Justiție în materia recursului în interesul legii ori pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, precum și a deciziilor Curții Constituționale prin care se constată neconstituționalitatea unor legi sau texte din legi, care sunt obligatorii pentru toate instanțele de judecată și capătă caracterul de izvoare de drept, deciziile civile pronunțate de instanțele de judecată nu reprezintă izvoare de drept și nu pot fi reținute în soluționarea cauzelor.

Aceasta cu atât mai mult cu cât decizia invocată este o soluție de speță care privește alt contribuabil, sunt incidente prevederile art. 6 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căroră *“în exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor”*.

Prin urmare, temeiul legal al impunerii au fost prevederile art. 78 alin. (2) și art. 79 din Codul fiscal, așa cum au fost ele în vigoare în cursul anilor 2009 și 2010, iar persoanele fizice căroră contestatarul le-a plătit veniturile au obținut venituri care se încadrează în aceste prevederi, astfel că aplicarea lor nu poate fi apreciată ca având caracter retroactiv.

**3.** În ceea ce privește susținerea contestatarului precum că **organele fiscale au stabilit eronat baza impozabilă** asupra căreia au aplicat procentul de 16% ce ar fi trebuit reținut la sursă și virat cu titlu de impozit pe venitul din alte surse și accesoriile aferente, se reține că aceasta nu poate fi reținută întrucât potrivit dispozițiilor art. 79 alin. 1 din Codul fiscal, impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul plății veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea unei cote de 16% **asupra venitului brut**, deoarece din punct de vedere fiscal acest impozit face parte din categoria impozitului prin reținere la sursă. De altfel, organul de inspecție fiscală a determinat impozitul datorat prin aplicarea impozitului la venitul net (suma plătită) și nu la venitul brut, astfel că obligația de plată este mai mică.

**4.** Susținerea contestatarului privind **pasivitatea organelor fiscale** de a comunica suma de plată încă din anul 2009, respectiv 2010, de când acestea pretind că datorează impozitul pe venit din alte surse și la datorarea de accesorii de la data punerii în întârziere, nu poate fi reținută având în vedere următoarele considerente:

Prin O.U.G. nr. 69/2020 privind unele măsuri fiscale, prorogarea unor termene, instituirea unor facilități fiscale și pentru modificarea unor acte normative, au fost introduse noi facilități ce vizează anularea accesoriiilor.

Prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. ..., Administrația ... a Finanțelor Publice precizează că pentru a beneficia de măsura anulării accesoriiilor, contribuabilul a depus Cererea de anulare a obligațiilor de plată accesorii, potrivit Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 69/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precum și

pentru instituirea unor măsuri fiscale, înregistrată la Administrația ... a Finanțelor Publice sub nr. ....

Urmare Cererii de anulare a obligațiilor de plată accesorii, organele fiscale din cadrul Administrației ... a Finanțelor Publice au emis Decizia de anulare a obligațiilor de plată nr. ... prin care au acordat anularea obligațiilor de plată accesorii aferente obligațiilor principale (inclusiv a celor stabilite prin decizia de impunere contestată), prevăzute de O.U.G. nr. 69/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precum și pentru instituirea unor măsuri fiscale, în sumă totală de .. lei, reprezentând:

- ... lei dobânzi aferente veniturilor din alte surse;
- .. lei penalități de întârziere aferente.

Astfel, se constată că în baza Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 69/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precum și pentru instituirea unor măsuri fiscale, contestatarul a beneficiat de anularea la plată a accesoriilor, astfel că a fost în favoarea sa finalizarea cu întârziere a inspecției fiscale și emiterea deciziei.

Prin urmare, motivațiile aduse de domnul X în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice constatările și reținerile organelor de inspecție fiscală din actele contestate, în raport de cele anterior prezentate și de prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform căroră *“în soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”*, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

### **3.2. Referitor la dobânzile și penalitățile de întârziere**

*Cauza supusă soluționării este dacă organul de solutionare se poate investi cu solutionarea pe fond a contestației, în condițiile în care obligațiile de plata accesorii individualizate prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. MBS...\_AIF-... în cuantum de ... lei au fost anulate de organul fiscal prin Decizia de anulare a obligațiilor de plată nr. ....*

**În fapt**, prin Decizia de impunere nr. MBS...\_AIF-... pentru obligațiile fiscale principale stabilite în urma inspecției fiscale, organele de control au stabilit și accesoriile aferente, în cuantum total de ... lei (... lei +... lei) reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit.

Prin contestația formulată domnul X consideră că majorările și penalitățile de întârziere au fost calculate în mod nelegal, pe motiv că acestea nu sunt datorate decât după punerea în întârziere, conform art. 1522 din Noul Cod civil, iar simpla expirare a termenului la care trebuia să execute obligația nu echivalează cu o punere în întârziere.

Prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. ..., Administrația ... a Finanțelor Publice a transmis Cererea de anulare a obligațiilor de plată accesorii, potrivit Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 69/2020 pentru modificarea și

completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precum și pentru instituirea unor măsuri fiscale, înregistrată la Administrația ... a Finanțelor Publice sub nr. ... de contribuabil pentru a beneficia de măsura anulării accesoriilor.

Urmare Cererii de anulare a obligațiilor de plată accesorii, organele fiscale din cadrul Administrației ... a Finanțelor Publice au emis Decizia de anulare a obligațiilor de plată nr. ..., prin care au acordat anularea obligațiilor de plată accesorii aferente obligațiilor principale (inclusiv a celor stabilite prin decizia de impunere contestată), prevăzute de O.U.G. nr. 69/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precum și pentru instituirea unor măsuri fiscale, în sumă totală de ...lei, reprezentând:

- ... lei dobânzi aferente veniturilor din alte surse;
- ...lei penalități de întârziere aferente.

Prin această decizie contestatarului i s-au anulat accesorii totale de .. lei, printre care și **accesoriile aferente impozitul pe venit în quantum de ... lei** (... lei +... lei) reprezentând dobânzi și penalități de întârziere stabilite prin decizia de impunere nr. MBS...\_AIF-....

**În drept**, potrivit prevederilor art. 50, art. 268 și art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 50. - (1) **Actul administrativ fiscal poate fi anulat, desființat sau modificat de către organul fiscal competent în condițiile prezentului cod.**

(2) Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu definitiv, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea sau modificarea, totală sau parțială, atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate, desființate ori modificate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate, desființate sau modificate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare ori nu au fost contestate. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite un nou act administrativ fiscal, prin care desființează sau modifică în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente."

"Art. 268. - (1) **Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație** potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care **se consideră lezat** în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal".

"Art. 269. - (2) **Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat**".

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, precum și faptul că obligațiile de plată accesorii individualizate prin decizia de impunere nr. MBS...\_AIF-... în sumă totală de ... lei (... lei +... lei) reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit, **au fost anulate** prin Decizia de anulare a obligațiilor de plată nr. ... urmează a se respinge ca fiind ramasă fără obiect contestația formulată de domnul X pentru obligațiile fiscale accesorii

anulate în temeiul O.U.G. nr. 69/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precum și pentru instituirea unor măsuri fiscale.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 78 și art. 79 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 152 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 50, art. 268 și art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

### **DECIDE:**

**1.**Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de domnul X împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. MBS4\_AIF-..., emisă de Administrația ... a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr. MBS...\_AIF-... pentru obligații fiscale în sumă de ... **lei** reprezentând **impozit pe venit**.

**2.**Respinge ca fiind rămasă fără obiect contestația domnului X formulată împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. MBS...\_AIF-..., emisa în baza Raportului de inspecție fiscală nr. MBS...\_AIF-... de către Administrația Sectorului... a Finanțelor Publice pentru obligații fiscale **accesorii** în sumă totală de ... **lei** (... lei +... lei) reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit.

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