

DECIZIA nr. 953/2019
privind soluționarea contestației formulate de
domnul .X.,
înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. X/2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată de Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice, cu adresa nr. X/2019, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. X/2019, asupra contestației formulate de domnul **.X.**, **CNP-x**, cu domiciliul în x.

Obiectul contestației înregistrată la Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice sub nr. X/2019 îl constituie Decizia de impunere anuală pentru stabilirea CASS pentru anul 2015 nr. x/2019, emisă de Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice și comunicată prin Spatiul privat virtual în data de x/2019, prin care s-au stabilit diferențe de contribuții sociale de sănătate rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus în sumă de **x lei**.

În raport de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv **x/2019** așa cum rezultă din adresa Unitatii de Imprimerie Rapida anexata la dosarul cauzei, contestația a fost înregistrată la Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice în data de **x/2019**, aceasta fiind depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

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 împotriva Deciziei de impunere nr. x/2019, domnul **.X.** solicită desființarea/anularea în totalitate a acesteia sub aspectul sumelor reținute în sarcina sa cu titlu de diferențe de contribuții rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus în cuantum de x lei, aducând următoarele argumente:

- In decizia contestata nu sunt mentionate "mentiunile privind audierea contribuabilului/platitorului", invocand in acest sens prevederile art. 49-nulitatea actului administrativ fiscal;

- In conformitate cu dispozitiile art. 502 din Codul fiscal, temeiul de drept invocat in cuprinsul deciziei contestate reprezinta un act normativ abrogat. Contribuabilul apreciaza ca este lezat in drepturile sale prin actul administrativ fiscal emis de organul fiscal care prin decizia ce face obiectul prezentei contestatii a pus in aplicare norme de drept abrogate, fiind astfel incalcat principiul legalitatii statuat de legiuitor.

În concluzie, domnul .X. solicită în principal anularea Deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2013 nr. x/2019 emisă de Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice.

II. Prin Decizia de impunere anuală pentru stabilirea CASS pentru 2015 nr. x/2019, Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice a stabilit în sarcina domnului .X. diferențe de contribuții sociale de sănătate rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus în sumă de x lei.

III. Față de constatările organului fiscal, susținerile contestatarului, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care contestatarul nu precizează motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația și din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea constatată de organele fiscale.

În fapt, domnul .X. figurează înscris în evidențele fiscale în calitate de persoană care obține venituri din activități independente și din cedarea folosinței bunurilor.

În baza informațiilor din baza de date a organelor fiscale cu privire la veniturile obținute de contribuabil, Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice a emis pe numele acestuia Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate anul 2015 nr. x/2019 prin care au stabilit următoarele:

- bază de calcul CASS: x lei;
- contribuție CASS datorată: x lei;
- obligații privind plățile anticipate: x lei;
- diferențe CASS rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus: x lei – x lei = **x lei**.

În fapt, Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice a stabilit prin Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2015 nr. x/2019 a calculat diferențe de contribuții rezultate din regularizarea anuală reprezentând CASS în sumă de x lei.

In drept, potrivit prevederilor art. 269 alin. (1) și art. 276 alin. (1) și (6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 269 - Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;***
- b) obiectul contestației;***
- c) motivele de fapt și de drept;***
- d) dovezile pe care se întemeiază;(...)***

“Art. 276 - (1) 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.(...)”

(6) Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar, când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.

coroborate cu prevederile pct. 2.6 și pct. 11.1. 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:

“2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decaderii..”

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că, în contestație, contribuabilul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în termenul în care se poate formula și contestația, respectiv 45 de zile de la data comunicării actului atacat, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Prin contestația formulată, contribuabilul .X. nu a adus niciun argument în fapt și în drept referitor la calculul eronat al CASS.

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 inscrișuri [...]*”.

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 .X., deși contestă CASS stabilită 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 de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2015 nr. x/2019, prin care s-au stabilit diferențe de contribuții rezultate din regularizarea anuală reprezentând CASS în sumă 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.”

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei motivațiile contribuabilului privind aspecte procedurale având în vedere următoarele considerente:

Referitor la nulitatea actului administrativ fiscal atacat

Contestatarul invoca faptul ca in decizia contestata nu sunt mentionate "mentiunile privind audierea contribuabilului/platitorului", invocand in acest sens prevederile art. 48-nulitatea actului administrativ fiscal;

In speta, devin aplicabile prevederile art. 46 alin. (2) si art. 49 alin. (1), lit. a) si b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, care stipuleaza expres si limitativ elementele care conduc la nulitatea actelor administrativ fiscale:

“Art. 46-(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;**
- e) motivele de fapt;**
- 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.”**

“Art. 49-(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.”**

Din textele legale antecitate rezulta ca elementele precizate la art. 46 alin. (2) din Codul de procedura fiscala formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru

nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (D. Dascalu, C. Alexandru, *Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala*, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

Astfel, pentru a fi lovit de nulitate (relativa), avand in vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, actul administrativ fiscal "este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi inlaturata decat prin desfiintarea acestuia".

Referitor la temeiul de drept

Cu privire la invocarea de catre contribuabil a faptului ca decizia contestata este emisa in baza unei legi abrogate, se retine ca sunt aplicabile prevederile art. 352 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

"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."

Intrucat, prin Decizia de impunere anuala pentru stabilirea contributiei de asigurari sociale de sanatate pentru anul 2015 nr. x/2019, organele de impunere ale Administratiei Sector 1 a Finanțelor Publice au stabilit in sarcina domnului .X. diferențe de contribuții rezultate din regularizarea anuală reprezentând CASS aferente veniturilor realizate in cursul anului 2015, cand era in vigoare Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările în vigoare pentru anul fiscal 2015, se retine ca in mod corect au aplicat legislatia respectiva.

In contextul celor prezentate, se constata ca organul fiscal a procedat corect si legal atunci cand a emis decizia atacata in care se mentioneaza ca total baza de calcul suma de x

lei, iar total contributie datorata este in suma de x lei, din care, dupa scaderea obligatiilor privind platile anticipate in suma totala de x lei, au fost stabilite diferente de contributii rezultate din regularizarea anuala stabilite in plus in suma de x lei.

Față de cele mai sus prezentate, rezultă că argumentele contestatarului cu privire la aspectele procedurale nu sunt întemeiate, astfel încât contestația urmează a fi respinsă ca nemotivată pentru diferențe de contributii rezultate din regularizarea anuala stabilite in plus in suma de x lei, stabilite prin Decizia de impunere anuala pentru stabilirea contributiei de asigurari sociale de sanatate pentru anul 2015 nr. x/2019, emisa de Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice.

Pentru considerentele aratate mai sus și în temeiul art. 46, art. 49, art. 269 alin. (1), art. 276 alin. (1) și (6) și art. 352 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 2.5, 2.6 și 11.1 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, se:

DECIDE:

Respingerea ca nemotivata a contestației formulată de domnul **.X.** împotriva Deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate anul 2015 nr. x/2019, emisă de Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice prin care s-a stabilit o diferență în plus de **CASS** rezultată din regularizarea anuală în sumă de **x lei**.

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.