



## DECIZIA NR.10309/21.06.2019

privind soluționarea contestației formulate de  
**d-na X, JUD. IAȘI** înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor  
Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr. A.J.I.  
X/09.05.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Registru Contribuabili, Declarații Fiscale Persoane Fizice, prin adresa nr. X/16.05.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR\_REG/X/ 21.05.2019, asupra contestației formulate de **d-na X**, cod numeric personal X, cu domiciliul în mun. Iași, Aleea X, nr. X, cu domiciliul ales pentru comunicarea actelor la Cabinet avocat X mun. Iași, strX nr.X, mezanin.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice Anul 2017 nr. X/06.05.2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, pentru suma de **S lei** reprezentând diferențe de impozit pe venit rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că actul administrativ fiscal atacat a fost emis în data de **06.05.2019**, iar contestația a fost transmisă prin fax în data de **09.05.2019**, la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, unde a fost înregistrată sub nr. A.J.I. X/09.05.2019.

Constatând că în speță sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. D-na X** formulează contestație împotriva Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice Anul 2017 nr. X/06.05.2019 solicitând anularea acesteia.

Petenta precizează faptul că decizia contestată reprezintă o modificare a Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice Anul 2017 nr. X/06.12.2018 după depunerea contestației administrative la 06.12.2018 și după ce a formulat acțiunea în anulare la Tribunalul Iași.

1. În decizia contestată se fac mențiuni false, respectiv că această nouă decizie, care o modifică pe cea anterioară s-a efectuat ca urmare a depunerii declarației unice pentru anul 2017 la data de 06.05.2019, or această declarație a fost depusă on-line la data de 23.05.2018.

Astfel declarația unică exista depusă la organul fiscal cu 6 luni înainte de a emite prima decizie.

Ca urmare, este dovedit faptul că modificarea Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice Anul 2017 nr. X/06.12.2018 prin decizia contestată, respectiv Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice Anul 2017 nr. X/06.05.2019, s-a făcut ca urmare a depunerii contestației administrative însoțită de actele doveditoare, contestație nesoluționată în termenul legal care este termen de decădere.

Totodată precizează faptul că în anul 2019 nu a depus nicio declarație, iar dacă fiscalul a înregistrat declarația depusă în anul 2018 abia în anul 2019, acest lucru reprezintă o încălcare gravă și inadmisibilă a legii.

2. Prin decizia contestată se face aplicarea dispozițiilor art. 133 alin. 13 lit. b) din Codul fiscal, dispoziție care era în vigoare și la momentul emiterii primei decizii, dar cu rea credință nu a fost aplicată.

3. Prin decizia rectificativă, din venitul net s-a dedus pierderea din anul 2016 și s-a stabilit un impozit pe venit total datorat de S lei.

Însă, în mod nelegal și cu încălcarea dispozițiilor art. 167 alin. (5) lit. h) pct. 2 și 3 Cod de procedură fiscală, nu s-a efectuat și compensarea sumelor achitate în mod real cu sumele datorate, reținând ca plătită numai suma stabilită prin decizia de plată a obligațiilor anticipate și numai pentru anul 2017, deși s-au efectuat plăți conform deciziei de plăți anticipate și în anul 2016 și care trebuiau avute în vedere și compensate.

Totodată, s-a menținut ca datorată suma de S lei cu titlu de contribuție de asigurări de sănătate, contribuție aferentă unui venit net de S lei și nicidecum venitului net rezultat după scăderea pierderii anterioare.

4. Ca urmare, decizia rectificativă este nulă întrucât:

a) a reținut ca obligație de plată cu titlu de contribuție de asigurări de sănătate o sumă nedatorată, respectiv suma de S lei ce corespunde unui venit net de S lei în condițiile în care se recunoște că venitul net real este de S lei pentru care s-ar datora o contribuție în sumă de S lei (S X 5,5%).

b) a reținut ca plătită cu titlu de obligații anticipate numai suma de S lei, în condițiile în care a făcut dovada clară că în anul 2016 a achitat suma totală de S lei, iar în anul 2017 a achitat suma totală de S lei, deci în total suma de S lei.

Astfel, scăzând din suma efectiv plătită de S lei, suma legal datorată de S lei, rezultă că a achitat în plus suma de S lei.

c) a reținut ca datorată la data emiterii acestei decizii suma de S lei cu titlu de diferență de impozit pe venit, în condițiile în care așa cum a dovedit și arătat la pct. b) a achitat în plus suma de S lei, sumă ce trebuie să fie restituită sau compensată cu eventualele obligații aferente anului 2018.

d) a reținut ca achitată în plus suma de S lei în temeiul art. 94 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, ori suma reală achitată în plus este de S lei, iar temeiul invocat nu are legătură cu speța în cauză întrucât se referă la modificarea deciziei de impunere pe baza constatărilor organului fiscal, care în acest caz este mai mult decât evident că nu numai nu le-a făcut, dar cu rea credință, deși este în posesia sumelor achitate, nu le-a menționat.

**II. Organul fiscal din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași** a emis Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice Anul 2017 nr. X/06.05.2019, prin care în temeiul prevederilor art. 133 alin. (9) și (13) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare a prevederilor art. II alin. (8) din Ordonanța de urgență a Guvernului privind adoptarea unor măsuri fiscal-bugetare și pentru modificarea și completarea unor acte normative nr. 18/2018 precum și a Declarației unice privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice nr. X/06.05.2019, a stabilit în sarcina **d-nei X**, diferențe de impozit pe venit rezultate din regularizarea anuală, stabilite în plus, în sumă de **S lei**.

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

**Cauza supusă soluționării este dacă organul fiscal a stabilit corect prin Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice Anul 2017 nr. X/06.05.2019 diferența de impozit pe venit anual datorată de contribuabil, în sumă de S lei, în raport de venitul net anual impozabil declarat și obligațiile de plată anticipată individualizate prin decizia de plăți anticipate, în condițiile în care plata efectivă efectuată în avans și fără titlu se reflectă numai în evidența fiscală, nu și în decizia de impunere prin care se individualizează obligația fiscală datorată.**

**În fapt**, prin Decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe venit/contribuții de asigurări sociale de sănătate/contribuții de asigurări sociale pe anul 2017 nr. X/17.05.2017, organul fiscal a stabilit în sarcina **d-nei X**, pentru anul 2017, plăți anticipate cu titlu de impozit pe venit în sumă de S lei și plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei.

Prin Declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice nr. X/29.06.2018, petenta a declarat faptul că în anul 2017 a obținut un venit net anual în sumă de S lei.

Totodată, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/15.03.018, organul de inspecție fiscală a stabilit pentru închiderea anului fiscal 2016 o pierdere fiscală de reportat în anul 2017 în sumă de S lei.

Ca urmare, prin Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice Anul 2017 nr. X/ 06.05.2019, organul fiscal a stabilit în sarcina **d-nei X**, diferențe de impozit pe venit rezultate de regularizarea anuală, stabilite în plus, în sumă de **S lei** după cum urmează:

- |  |        |
|--|--------|
| - Venit/Câștig net anual   | S lei; |
| - Contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată pentru anul fiscal   | S lei; |
| - Venit net anual recalculat (rd.1-rd.3-rd.4)  | S lei  |
| - Pierderi fiscale/nete reportate din anii precedenți  | S lei  |
| - Venit/Câștig net anual impozabil(rd.5-rd.7.1)  | S lei; |
| - Impozit pe venitul/câștigul net anual impozabil datorat  | S lei  |
| - Obligații privind plățile anticipate   | S lei; |
| - diferențe de impozit rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus (rd.10-rd.13-rd.12)                      | S lei; |
| - Diferențe de impozit, conform art. 94 alin. (2) din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare | S lei  |

**În drept**, potrivit art. 1, art. 22, art. 93, art. 95, art. 97, art. 152 și art. 153 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**”Art. 1. - În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:**

**1. actul administrativ fiscal - actul emis de organul fiscal în exercitarea atribuțiilor de administrare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, pentru stabilirea unei situații individuale și în scopul de a produce efecte juridice față de cel căruia îi este adresat;**

**18. declarație de impunere - actul întocmit de contribuabil/plătitor care se referă la:**

**a) impozitele, taxele și contribuțiile sociale datorate, în cazul în care, potrivit legii, obligația calculării acestora revine contribuabilului/plătitorului;**

**b) impozitele, taxele și contribuțiile sociale colectate, în cazul în care plătitorul are obligația de a calcula, de a reține și de a plăti sau, după caz, de a colecta și de a plăti impozitele, taxele și contribuțiile sociale;**

**c) bunurile și veniturile impozabile, precum și alte elemente ale bazei de impozitare, dacă legea prevede declararea acestora;**

**37. titlu de creanță fiscală - actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează creanța fiscală;**

#### **ART. 22 Stingerea creanțelor fiscale**

**Creanțele fiscale se sting prin plată, compensare, executare silită, scutire, anulare, prescripție, dare în plată și prin alte modalități prevăzute expres de lege.**

#### **ART. 93 Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale**

**(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.**

**(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:**

**a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);**

**b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.**

**(3) Dispozițiile alin. (2) sunt aplicabile și în cazurile în care creanțele fiscale sunt scutite la plată conform reglementărilor legale, precum și în cazul unei rambursări de taxă pe valoarea adăugată.**

#### **ART. 95 Decizia de impunere**

**(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent.**

**(2) Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta stabilește sau modifică baza de impozitare ca urmare a unei verificări documentare, a unei inspecții fiscale ori a unei verificări a situației fiscale personale, efectuate în condițiile legii.**

**(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impozitare potrivit art. 99.**

**(4) Declarația de impunere întocmită potrivit art. 102 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.**

(5) În situația în care legea nu prevede obligația de calculare a impozitului, declarația de impunere este asimilată unei decizii referitoare la baza de impozitare.

(6) Decizia de impunere și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii constituie și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plată.

#### **ART. 97 Forma și conținutul deciziei de impunere**

Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 46, și tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă.

#### **ART. 152 Colectarea creanțelor fiscale**

(1) În sensul prezentului titlu, colectarea creanțelor fiscale reprezintă totalitatea activităților care au ca scop stingerea creanțelor fiscale.

(2) Colectarea creanțelor fiscale se face în temeiul unui titlu de creanță fiscală sau al unui titlu executoriu, după caz.

#### **ART. 153 Evidența creanțelor fiscale**

(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.”

În materia impozitului pe venit sunt incidente și prevederile art. 68 alin. (1), art. 118 alin. (1), art. 122 alin. (1) și art. 123 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„**ART. 68 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate**

(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile art. 69 și 70.[...]

#### **ART. 118 Stabilirea venitului net anual impozabil**

(1) Venitul net anual impozabil se stabilește de organul fiscal competent pe fiecare sursă din categoriile de venituri menționate la art. 61 lit. a), c) și f) prin deducerea din venitul net anual a pierderilor fiscale reportate. [...]

#### **ART. 122 Declarația privind venitul realizat**

(1) Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură, determinate în sistem real, au obligația de a depune o

**declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului. Declarația privind venitul realizat se completează pentru fiecare sursă și categorie de venit. Pentru veniturile realizate într-o formă de asociere, venitul declarat va fi venitul net/pierderea distribuită din asociere.[...]**

**ART. 123 Stabilirea și plata impozitului anual datorat**

**(1) Impozitul anual datorat se stabilește de organul fiscal competent pe baza declarației privind venitul realizat, prin aplicarea cotei de 16% asupra fiecăruia dintre următoarele:**

**a) venitul net anual impozabil;[...]"**

Prin urmare, conform dispozițiilor legale anterior citate, în cazul persoanelor fizice care datorează impozit anual pe venit, contribuabilii au obligația depunerii declarațiilor de venit, fără a avea obligația de calculare și de stabilire a impozitului, acesta urmând a fi stabilit de organul fiscal prin decizie de impunere, care reprezintă titlul de creanță în baza căruia contribuabilii sunt obligați la plata impozitului astfel stabilit și în baza căruia autoritatea fiscală colectează creanțele fiscale la bugetul de stat.

Această situație a fost constatată de organul fiscal care a procedat la emiterea și comunicarea Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice Anul 2017 nr. X/ 06.05.2019, care reprezintă titlul de creanță fiscală în baza căruia autoritatea fiscală este în măsură să pretindă contribuabilului plata diferenței de impozit anual pe venit în sumă de S lei și în baza căruia suma datorată de contribuabil a fost înscrisă în evidența fiscală.

Se reține că evidența fiscală a oricărui contribuabil cuprinde două componente distincte: pe de o parte, obligațiile fiscale datorate de contribuabil către bugetul general consolidat al statului în baza titlurilor de creanță fiscală prin care se stabilesc/din care rezultă aceste obligații, iar pe de altă parte, obligațiile fiscale stinse/achitate prin plată, compensare, anulare etc. sau orice modalitate de stingere prevăzută de lege.

În aceste condiții, plățile efective efectuate de contribuabil nu sunt reflectate în titlul de creanță fiscală, ci doar în evidența fiscală, astfel că obligațiile fiscale neachitate se stabilesc prin compararea sumelor stabilite ca datorate prin titlul de creanță/decizia de impunere cu sumele achitate evidențiate.

În aceste condiții, faptul că **d-na X** a achitat, de bunăvoie și în lipsa titlului de creanță, o sumă mai mare decât cea stabilită prin Decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe venit/contribuții de asigurări sociale de sănătate/contribuții de asigurări sociale pe anul 2017 nr. X/17.05.2017 nu înseamnă că organul fiscal nu mai trebuia să emită Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice Anul 2017 nr. X/06.05.2019 și să o comunice contribuabilului întrucât, în

lipsa titlului de creanță(decizie de impunere), suma respectivă ar fi fost achitată ca nedatorată, iar contribuabilul ar fi putut să solicite restituirea ei prin invocarea prevederilor art. 168 alin. (1) din Codul de procedură fiscală.

Dimpotrivă, sumele de S lei și S lei, pe care petenta precizează că au fost achitate în anul 2016, respectiv 2017, apar în evidența fiscală personală a contribuabilului (situația analitică debite-plăți-solduri) ca fiind achitate.

În Situația analitică debite plăți solduri depusă de organul fiscal la dosarul cauzei, rezultă faptul că petenta a achitat impozit pe veniturile din activități independente astfel:

Anul 2016

- S lei achitat în data de 24.03.2016
- S lei achitat în data de 24.03.2016
- S lei achitat în data de 28.06.2016
- S lei achitat în data de 28.09.2016
- S lei achitat în data de 14.12.2016

Anul 2017

- S lei achitat în data de 21.03.2017
- S lei achitat în data de 21.06.2017
- S lei achitat în data de 22.09.2017
- S lei achitat în data de 13.12.2017

Referitor la susținerea petentei precum că prin decizia contestată s-a reținut ca obligație de plată cu titlu de contribuție de asigurări de sănătate o sumă nedatorată, respectiv suma de S lei ce corespunde unui venit net de S lei în condițiile în care se recunoște că venitul net real este de S lei pentru care s-ar datora o contribuție în sumă de S lei ( $S \times 5,5\%$ ), facem precizarea că potrivit prevederilor art. 296<sup>25</sup> alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la determinarea venitului anual bază de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate nu se iau în considerare pierderile fiscale anuale prevăzute la art. 80.

Ca urmare, contribuțiile de asigurări sociale de sănătate se calculează la venitul net anual în sumă de S lei și nu la venitul net anual impozabil în sumă de S lei (venit net S lei – pierderi fiscale S lei).

Față de prevederile legale citate și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o altă situație față de constatările organului fiscal, rezultă că acesta legal a stabilit prin Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice Anul 2017 nr. X/06.05.2019, în sarcina contribuabilului diferențe de impozit pe venit rezultate din regularizarea anuală, stabilite în minus, în sumă de **S lei**, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată în conformitate cu prevederile



art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

**„(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”,** coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit a) 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, astfel:

**„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

**a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [....].”** urmează a se respinge contestația formulată de **d-na X**, ca neîntemeiată.

Pentru considerentele arătate și în temeiul dispozițiilor art. 273 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

### **DECIDE:**

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de **d-na X**, împotriva Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice Anul 2017 nr. X/ 06.05.2019, pentru suma de **S lei** reprezentând diferențe de impozit pe venit rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii, se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.

DIRECTOR GENERAL

ȘEF SERVICIU  
SOLUȚIONARE CONTESTAȚII 1

Întocmit,