

DECIZIA nr. 187/09.03.2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
domnul **DM**,
inregistrata la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. a/b

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresele nr. a si nr. a de catre Administratia sector 1 a Finantelor Publice, inregistrate la DGRFPB sub nr. d si nr. d cu privire la contestatia formulata de domnul DM, CNP cu domiciliul in Bucuresti, str.....

Obiectul contestatiei, remisa prin posta la data de 27.08.2014 si inregistrata la Administratia Sector 1 a Finantelor Publice sub nr. a, il constituie Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale nr. x/b comunicata prin posta cu confirmare de primire in data de 19.08.2014, prin care s-au stabilit accesorii in suma totala de x lei aferente diferentelor de impozit anual de regularizat.

Avand in vedere dispozitiile prevazute de art.205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul DM.

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale nr. z/b, organele fiscale din cadrul Administratia Sector 1 a Finantelor Publice, au stabilit in sarcina domnului DM, pe baza evidentei pe platitor, dobanzi de intarziere aferente diferentelor de impozit anual de regularizat in suma totala de x lei pentru perioada 31.12.2013-17.07.2014.

II. Prin contestatia formulata, domnul DM solicita anularea in intregime a Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale nr. z/b.

Din cadrul deciziei nu rezulta baza de impunere si categoria de impozit la care au fost calculate aceste obligatii fiscale.

Contestatarul considera faptul ca, continutul deciziei nu este conform cu prevederile art. 43 alin (2) lit. a), e), g) si h) si art. 87 din O.G. nr. 92/2003 Cod procedura fiscala, privind conditiile de forma si continut, nementionand denumirea organului fiscal emitent. Decizia nu arata care sunt motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului fiscal contestat, nu poarta semnatura reprezentantului legal si nu are aplicata stampila emitentului.

Decizia de impunere nu arata potrivit art. 87 din O.G. nr. 92/2003 Cod procedura fiscala categoria de impozit pentru care datoreaza contestatarul, valoarea bazei de impunere la care s-au calculat obligatii de plati accesorii, situatie care conduce la anularea deciziei.

Conform prevederilor art. 91 alin (1) din O.G. nr. 92/2003 Cod procedura fiscala, creanta fiscala la care s-au calculat accesorii este prescisa.

III. Fata de constatările organului fiscal, sustinerile contestatarului, reglementările legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

3.1. Cu privire la condițiile de forma ale Deciziei referitoare la obligațiile de plata accesorii aferente obligațiilor fiscale nr. z/b

Cauza supusa solutionarii pentru acest capat de cerere este daca Decizia referitoare la obligațiile de plata accesorii aferente obligațiilor fiscale nr. x/ba fost emisa de organele fiscale teritoriale cu respectarea prevederilor legale in vigoare.

In fapt, Administratia sector 1 a Finantelor Publice a emis Decizia referitoare la obligațiile de plata accesorii aferente obligațiilor fiscale nr. z/b, prin intermediul centrului de imprimare masiva si comunicata prin posta cu confirmare de primire in data de 19.08.2014.

Prin contestatia formulata contribuabilul invoca nerespectarea prevederilor legale in vigoare pe motiv ca nu cuprinde motive de fapt si de drept, semnaturi si stampila emitentului.

In drept, in speta sunt aplicabile prevederile prevazute la art. 43 din Codul de procedura fiscala care stipuleaza urmatoarele:

Art 43 – (1) Actul administrativ fiscal se emite numai în formă scrisă.

(2) Actul administrativ fiscal 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 sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;**
- d) obiectul actului administrativ fiscal;**
- e) motivele de fapt;**
- f) temeiul de drept;**
- g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;**
- h) 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.**

(3) Actul administrativ fiscal emis în condițiile alin. (2) prin intermediul mijloacelor informatice este valabil și în cazul în care nu poartă semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, și ștampila organului emitent, dacă îndeplinește cerințele legale aplicabile în materie.

(4) Prin ordin al ministrului economiei și finanțelor se stabilesc categoriile de acte administrative care se emit în condițiile alin. (3).

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

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

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

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

Fata de prevederile legale sus citate, rezulta ca Decizia referitoare la obligațiile de plata accesorii aferente obligațiilor fiscale nr. x/bindeplineste toate cerintele legale.

Astfel, in ceea ce priveste sustinerea contestatorului conform careia lipsesc din cuprinsul actului semnatura persoanelor imputernicite ale organului fiscal potrivit legii si stampila organului fiscal emitent, se mentioneaza ca semnatura si stampila conducatorului organului fiscal emitent nu sunt obligatorii, in situatia actelor emise prin intermediul centrului de imprimare masiva.

In ceea ce priveste motivarea contestatarului conform caruia actul atacat nu contine motive de fapt si de drept nu poate fi sustinuta favorabil in sustinerea cauzei tinand cont ca in cadrul deciziei la motive de fapt este inscris faptul ca „pentru plata cu intarziere a impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor venituri ale bugetului general consolidat s-au calculat urmatoarele accesorii”, iar la motive de drept sunt inscrise prevederile legale, respectiv, art 88, art. 119, 110 si art. 111 din O.G. nr. 92/2003 Cod procedura fiscala.

Referitor la invocarea nerespectarii prevederilor art. 87 din O.G. nr. 92/2003 Cod procedura fiscala, respectiv faptul ca decizia nu contine categoria de impozit pentru care datoreaza contestatarul si valoarea bazei de impunere la care s-au calculat obligatii de plati accesorii, nu este intemeiata tinand cont ca in decizia de calcul accesorii la „natura obligatiei fiscale” este trecut diferente de impozit anual de regularizat, iar in anexa deciziei atacate la rubrica „documentul prin care s-a individualizat suma de plata” sunt trecute deciziile de impunere in baza carora s-au calculat accesorii, la rubrica „suma debit” sunt trecute debitele la care s-au calculat accesorii, debite inscrise in deciziile de impunere.

Fata de cele precizate, rezulta ca aspectele procedurale invocate de societate, in baza carora solicita anularea deciziei contestate, nu au sustinere legala.

Pe cale de consecinta, Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale nr. z/b, emisa prin intermediul centrului de imprimare masiva, indeplineste cerintele legale aplicabile actelor administrative, motiv pentru care urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia pentru acest capat de cerere.

3.2. Referitor la accesoriile aferente diferentelor de impozit anual de regularizat stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale nr. z/b

Cauza supusa solutionarii este daca contestatarul datoreaza accesoriile stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale nr. x/bin conditiile in care organele fiscale nu au facut dovada indeplinirii procedurii de comunicare a debitelor principale care au generat accesoriile.

In fapt, Administratia sector 1 a Finantelor Publice a emis pentru domnul **DM** Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale nr. z/b, pe baza evidentei fiscale stabilind dobanzi de intarziere aferente diferentelor de impozit anual de regularizat in suma totala de x lei calculate pentru perioada 31.12.2013-17.07.2014.

Organul fiscal a emis Decizia de impunere anuala pentru persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anul 2002 nr. F in baza Declaratiei de venit global pe anul 2002 inregistrata sub nr. d prin care au fost stabilite in plus diferente de impozit de regularizat in suma de z lei.

Pentru anul 2003, organul fiscal a emis Decizia de impunere anuala pentru persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anul 2003 nr. s/c in baza Declaratiei de venit global pe anul 2003 inregistrata sub nr. d prin care au fost stabilite in plus diferente de impozit de regularizat in suma de q lei.

Organul fiscal precizeaza ca nu detine dovada confirmarii de primire a deciziilor anuale pe anii 2002 si 2003 si nici returul acestora.

In drept, potrivit art. 65 alin. (2) si (3) si art. 67 alin. (1) din OG nr. 7/2001 privind impozitul pe venit:

"Art. 65 - (2) Organul fiscal stabileste impozitul anual datorat pentru anul precedent si emite o decizie de impunere în intervalul stabilit anual prin ordin al ministrului finantelor publice.

(3) În aceasta decizie organul fiscal **stabileste si diferentele de impozit anual ramase de achitat** sau impozitul anual de restituit, care se determina prin scaderea din impozitul anual datorat a obligatiilor reprezentând plati anticipate cu titlu de impozit si a creditelor fiscale externe pentru veniturile realizate din categoriile de venituri prevazute la art. 59."

"**Art. 67 - (1) Diferentele de impozit ramase de achitat** conform deciziei de impunere anuala, **se platesc** în termen de cel mult 60 de zile **de la data comunicarii deciziei de impunere**, perioada pentru care nu se calculeaza si nu se datoreaza majorari de întârziere."

In speta sunt incidente si prevederile art. 44, art. 45, art. 86, art.111 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si dispozitiile normelor metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 1050/2004, care stipuleaza:

Codul de procedura fiscala:

"**Art. 44 - (1) Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului caruia îi este destinat.**"

"2) Actul administrativ fiscal se comunică după cum urmează:

a) prin prezentarea contribuabilului la sediul organului fiscal emitent și primirea actului administrativ fiscal de către acesta sub semnătură, data comunicării fiind data ridicării sub semnătură a actului;

b) prin remiterea, sub semnătură, a actului administrativ fiscal de către persoanele împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, data comunicării fiind data remiterii sub semnătură a actului;

c) prin poștă, la domiciliul fiscal al contribuabilului, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire, precum și prin alte mijloace, cum sunt fax, e-mail, dacă se asigură transmiterea textului actului administrativ fiscal și confirmarea primirii acestuia;

d) prin publicitate."

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

Norme metodologice:

"**44.1.** Organul fiscal nu poate pretinde executarea obligației stabilite în sarcina contribuabilului prin actul administrativ, dacă acest act nu a fost comunicat contribuabilului, potrivit legii. "

"**Art. 86 - (6) - Decizia de impunere si decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii constituie si înștiințari de plata, de la data comunicarii acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plata.**"

"**Art.111 - (1) Creantele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevazute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementeaza.**"

Tinand cont de prevederile legale mai sus mentionate, rezulta ca organul fiscal are obligatia de a comunica contribuabililor toate actele administrative fiscale care le sunt destinate. Efectul opozabilitatii titlului de creanta prin care s-a stabilit obligatia de plata consta in aceea ca autoritatea fiscala este in drept sa pretinda plata acesteia numai daca titlul respectiv a fost comunicat.

In speta sunt incidente si prevederile art. 84 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare prevede:

"Diferentele de impozit rămase de achitat conform deciziei de impunere anuală se plătesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, perioadă pentru care nu se calculează și nu se datorează sumele stabilite potrivit reglementărilor în materie privind colectarea creanțelor bugetare".

In cazul impozitului pe venit, scadenta obligatiei de plata principala, care determina si momentul din care se pot naste obligatiile de plata accesorii, ca o consecinta a neachitarii pana la scadenta a obligatiei principale **este stabilita in functie de momentul comunicarii deciziei de impunere.**

In ceea ce priveste calculul dobanzilor de intarziere, dispozitiile OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata prevad:

“Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere”.

“Art. 120 - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. [...]

(7) Nivelul dobânzii este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Ulterior, incepand cu data de 1 martie 2014 au intrat in vigoare prevederile OUG nr. 8/2014, care a modificat art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 120. – (7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.”

Concluzionand, din dispozitiile legale sus-citate rezulta ca dobanzile se datoreaza pentru neachitarea la termen a obligatiilor fiscale, ca o masura accesorie in raport cu debitul principal, in situatia in care suma datorata in contul acestui debit a fost stabilita prin decizie emisa de organul fiscal, opozabila platitorului din momentul comunicarii sau la o data ulterioara acesteia. Efectul opozabilitatii titlului de creanta prin care s-a stabilit obligatia principala consta in aceea ca autoritatea fiscala nu este in drept sa calculeze accesorii si sa pretinda plata acestora cata vreme contribuabilul nu este obligat la plata debitului principal care a generat accesoriile pretinse.

Fata de prevederile legale de mai sus, rezulta ca dobanzile de intarziere se datoreaza pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata. In ceea ce priveste diferentele de impozit de regularizat stabilite in plus, acestea se individualizeaza de catre organul fiscal **prin decizii de impunere care produc efecte juridice din momentul în care sunt comunicate contribuabilului, inclusiv in ceea ce priveste calcularea accesoriilor aferente.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

- in baza declaratiilor de venit global intocmite de contribuabil, Adminsitratia Finantelor Publice sector 1 a emis Decizii de impunere anuala pentru veniturile realizate de persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anii 2002 si 2003, prin care au fost stabilite in sarcina contribuabilului diferente de impozit anual de regularizat stabilite in plus, astfel:

- Decizia de impunere anuala pentru persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anul 2002 nr. q/z, prin care au stabilit in sarcina contribuabilului o diferenta de impozit anual de regularizat stabilita in plus pentru anul 2002 in suma z lei;

- Decizia de impunere anuala pentru persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anul 2003 nr. s/c, prin care au stabilit in sarcina contribuabilului o diferenta de impozit anual de regularizat stabilita in plus pentru anul 2003 in suma de q lei;

- organul fiscal nu a anexat la dosarul cauzei niciun document care sa faca dovada comunicarii deciziilor de impunere aferente anilor 2002 si 2003, iar prin adresa de completare nr. precizeaza a nu detine dovada confirmarii de primire si nici returul acestora;
- la dosarul cauzei au fost anexate acte de executare silita (somatii, titluri executorii) pentru deciziile nr. F si nr. s/c;
- organele fiscale au emis decizia referitoare la obligatiile accesorii nr. x/b prin care au fost calculate accesorii aferente debitelor stabilite in plus si neachitate.

Se constata ca Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.R.F.P.B. nu se poate pronunta asupra temeiniciei modului de calcul al dobanzilor de intarziere calculate de organul fiscal, intrucat:

- scadenta in cazul impozitului pe venit este determinata in functie de data comunicarii deciziilor de impunere prin care s-au individualizat obligatiile de plata, iar accesoriile se calculeaza **numai pentru neachitarea la scadenta** de catre debitor a obligatiilor de plata, ori organul fiscal nu face dovada indeplinirii procedurii de comunicare pentru deciziile de impunere care au stat la baza emiterii deciziilor referitoare la obligatiile de plata accesorii contestate, respectiv dovada indeplinirii procedurii de comunicare pentru Decizia de impunere anuala pe anul 2002 nr. s/d si pentru Decizia de impunere anuala pe anul 2003 nr. a/v;
- in lipsa documentelor care sa faca dovada comunicarii deciziilor de impunere prin care s-au stabilit debitele care au generat calculul accesoriilor contestate nu se poate stabili scadenta obligatiilor fiscale principale si pe cale de consecinta a legalitatii calculului obligatiilor fiscale accesorii.

Potrivit dispozitiilor art. 23 alin. 1 si alin. 2 si art. 91 alin. 1 si 2 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 23 - (1) Daca legea nu prevede altfel, dreptul de creanta fiscala si obligatia fiscala corelativa se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le genereaza.

(2) Potrivit alin. (1) se naste dreptul organului fiscal de a stabili si a determina obligatia fiscala datorata."

"Art. 91 - (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu exceptia cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescriptie a dreptului prevazut la alin. (1) începe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui în care s-a nascut creanta fiscala potrivit art. 23, daca legea nu dispune altfel."

Se retine ca, prevederile legale care reglementeaza prescriptia extinctiva sunt imperative, acestea limitand timpul în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care incepe sa curga termenul de prescriptie in cazul diferentelor de impozit anual de regularizat, se constata ca aceasta este in stransa legatura cu momentul in care s-a nascut creanta fiscala, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le genereaza.

Din cuprinsul Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale din anul precedent nr. x/brezulta ca pentru perioada 31.12.2013-17.07.2014 au fost calculate accesorii aferente unor debite stabilite prin acte necomunicate astfel că organele fiscale aveau obligația să verifice termenul de prescripție conform dispozițiilor legale incidente pe perioada supusă analizei.

In concluzie, analizand actele atacate prin prisma dispozitiilor legale si incidente si a probelor administrate, rezulta ca stabilirea accesoriilor aferente obligatiilor fiscale contestate nu este motivata conform dispozitiilor legale, nesprijinindu-se pe dovezi concludente, astfel incat Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.R.F.P.B. nu se poate pronunta asupra temeiniciei modului de calcul al accesoriilor calculate de organul fiscal.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, **urmeaza** a se aplica dispozitiile art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, respectiv **desfiintarea** Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. z/b, prin care Administratia sector 1 a Finantelor Publice a stabilit in sarcina contribuabilului DM accesorii in suma totala de x leiaferente diferentelor de impozit anual de regularizat.

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 11.5, pct. 11.6 si pct. 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014, care precizeaza:

"11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii."

Tinand seama de cele sus mentionate se remite cauza Administratia sector 1 a Finantelor Publice in vederea reanalizarii situatiei fiscale a contribuabilului tinand cont de prevederile legale, de motivatiile acestuia, de dispozitiile legale vizand prescriptia, precum si de cele retinute prin prezenta exercitandu-si rolul activ in vederea stabilirii corecte a obligatiilor fiscale datorate de contribuabilul DM.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 23, art.44, art.45, art. 65, art. 67, art. 86, art. 91, art.111, art. 119, art.120, art.205, art.206, art.209, art.213 si art. 216 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct. 11.5, pct. 11.6, pct.11.7. din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014

DECIDE

1. Respinge contestatia formulata de domnul DM cu privire la nulitatea deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. z/b, emisa de Administratia sector 1 a Finantelor Publice.

2. Desfiinteaza Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. z/b, prin care Administratia Sector 1 a Finantelor Publice a stabilit in sarcina domnului DM accesorii in suma totala de x lei, urmand ca organul fiscal sa procedeze la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilului, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile acestuia, precum si de cele retinute prin prezenta.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata potrivit legii, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.