

DECIZIA nr. 444/21.08.2017 privind  
solutionarea contestatiei formulata de X,  
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 1 a fost sesizata de catre Administratia Sector 1 a Finantelor Publice cu adresele nr. X si nr. X inregistrate la D.G.R.F.P.B. sub nr. X si sub nr. X cu privire la contestatia formulata de domnul X, cu domiciliul in X.

Obiectul contestatiei transmisa prin posta la data de X inregistrata la Administratia Sector 1 a Finantelor Publice sub nr. X il constituie Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. X prin care s-au stabilit accesorii aferente impozitului pe venituri din activitati independente in suma de X lei, emisa de Administratia Sector 1 a Finantelor Publice si comunicata contribuabilului prin posta cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire la data de X.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1), art. 272, art. 352 alin (1) si alin (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul X.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata, domnul X precizeaza ca documentul prin care s-a individualizat suma de plata, respectiv nr. X din X, conform anexei la Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. X, nu i-a fost comunicat, nefiind in cunostiinta de cauza despre existenta acestuia si implicit de existenta acestui debit.

De asemenea contestatarul mentioneaza ca nu a realizat venituri din activitati independente in anul X.

Contestatarul considera ca avand in vedere data documentului in baza caruia a fost stabilita suma de plata, prin raportare la prevederile art. 91 din OG 92/2003, dreptul de a stabili obligatii fiscale s-a prescis.

In concluzie, contestatarul solicita reanalizarea situatiei si revocarea Deciziei nr. X din X.

II. Prin decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. X, Administratia Sector 1 a Finantelor Publice a stabilit in sarcina domnului X obligatii de plata accesorii in suma de X lei aferente impozitului pe venituri din activitati independente, pentru perioada X.

Accesoriile au fost calculate pentru debitul individualizat prin decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul X nr. X din X.

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

***Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii 1 se poate pronunta cu privire la legalitatea calcularii accesoriilor in suma de X lei, in conditiile in care organul fiscal nu poate face dovada indeplinirii procedurii de***

**comunicare a titlului de creanta prin care s-a individualizat debitul asupra caruia s-au calculat accesoriile contestate.**

**In fapt**, Administratia Sector 1 a Finantelor Publice a stabilit prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. X in sarcina domnului X, obligatii de plata accesorii in suma de X lei aferente impozitului pe venituri din activitati independente, pentru perioada X.

Accesoriile au fost calculate pentru debitul individualizat prin decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul X nr. X din X.

**In drept**, potrivit dispozitiilor art. 2, art. 44, art. 45, art. 85, art. 86, art. 111 si art. 111<sup>A1</sup> din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

**“Art. 2. – (1) Administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, prevăzute la art. 1, se îndeplinește potrivit dispozițiilor Codului de procedură fiscală, ale Codului fiscal, precum și ale altor reglementări date în aplicarea acestora.**

**(2) Prezentul cod constituie procedura de drept comun pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat”.**

Codul de procedura fiscală:

**“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. 85. – (1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:**

**a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);**

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

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

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

Ținând cont de prevederile legale mai sus menționate, rezultă că organul fiscal are obligația de a comunica contribuabililor toate actele administrative fiscale care le sunt destinate. Efectul opozabilității titlului de creanță prin care s-a stabilit obligația de plată constă în aceea că autoritatea fiscală este în drept să pretindă plata acesteia **numai dacă titlul respectiv a fost comunicat.**

În ceea ce privește calculul dobânzilor de întârziere, dispozițiile OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată prevăd:

**“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 reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv”.**

**“Art. 120<sup>1</sup>. – (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător”.**

Concluzionând, din dispozițiile legale sus-citate rezultă că dobânzile se datorează pentru neachitarea la termen a obligațiilor fiscale, ca o măsura accesorie în raport cu debitul principal, în situația în care suma datorată în contul acestui debit a fost stabilită prin decizie emisă de organul fiscal, **opozabilă platitorului din momentul comunicării sau la o dată ulterioară acesteia. Efectul opozabilității titlului de creanță prin care s-a stabilit obligația principală constă în aceea că autoritatea fiscală nu este în drept să calculeze accesorii și să pretindă plata acestora, câtă vreme contribuabilul nu este obligat la plata debitului principal care a generat accesoriile pretinse.**

Potrivit prevederilor art. 82 și art. 84 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**“Art. 82 - (1) Contribuabilii care realizează venituri din activități independente, din cedarea folosinței bunurilor, cu excepția veniturilor din arendare, precum și venituri din activități agricole sunt obligați să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de impozit, exceptându-se cazul veniturilor pentru care plățile anticipate se stabilesc prin retenere la sursă.**

**(2) Plățile anticipate se stabilesc de organul fiscal competent pe fiecare sursă de venit, luându-se ca bază de calcul venitul anual estimat sau venitul net realizat în anul precedent, după caz, prin emiterea unei decizii care se comunică contribuabililor, potrivit legii. În cazul impunerilor efectuate după expirarea termenelor de plată prevăzute la alin. (3), contribuabilii au obligația efectuării plăților anticipate la nivelul sumei datorate pentru ultimul termen de plată al anului precedent. Diferența dintre impozitul anual calculat asupra venitului net realizat în anul precedent și suma reprezentând plăți anticipate datorate de contribuabil la nivelul trimestrului IV din anul anterior se repartizează pe termenele de plată următoare din cadrul anului fiscal. Pentru declarațiile privind venitul estimat/norma de venit depuse în luna decembrie nu se mai stabilesc plăți anticipate, venitul net aferent perioadei până la sfârșitul anului urmând să fie supus impozitării potrivit deciziei de impunere emise pe baza declarației privind venitul realizat. Plățile anticipate pentru veniturile din cedarea folosinței bunurilor, cu excepția veniturilor din arendă, se stabilesc de organul fiscal astfel:**

a) pe baza contractului încheiat între părți; sau

b) pe baza veniturilor determinate potrivit datelor din contabilitatea în partidă simplă, potrivit opțiunii.

În cazul în care, potrivit clauzelor contractuale, venitul din cedarea folosinței bunurilor reprezintă echivalentul în lei al unei sume în valută, determinarea venitului anual estimat se efectuează pe baza cursului de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ziua precedentă celei în care se efectuează impunerea.

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

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

**“Art. 84 - (8) Diferențele de impozit rămase de achitat conform deciziei de impunere anuale se plătesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, perioadă pentru care nu se calculează și nu se datorează sumele stabilite potrivit reglementărilor în materie privind colectarea creanțelor bugetare”.**

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

În ceea ce privește ordinea de stingere a obligațiilor de plată, în conformitate cu dispozițiile **art. 115** din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare:

**“ (1) Dacă un contribuabil datorează mai multe tipuri de impozite, taxe, contribuții și alte sume reprezentând creanțe fiscale prevăzute la [art. 21](#) alin. (2) lit. a), iar suma plătită nu este suficientă pentru a stinge toate datoriile, atunci se sting datoriile corelative aceluși tip de creanță fiscală principală pe care o stabilește contribuabilul sau care este distribuită, potrivit prevederilor art. 114, de către organul fiscal competent, după caz, stingerea efectuându-se, de drept, în următoarea ordine:**

**(...) b) toate obligațiile fiscale principale, în ordinea vechimii, și apoi obligațiile fiscale accesorii, în ordinea vechimii. În cazul stingerii creanțelor fiscale prin dare în plată, se aplică prevederile [art. 175](#) alin. (41)(...)**

**(2) Vechimea obligațiilor fiscale de plată se stabilește astfel:**

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

**b) în funcție de data comunicării, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de organele competente, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii;”**

Față de prevederile legale de mai sus, rezultă că stingerea obligațiilor de plată se face cu respectarea ordinii legale, expres prevăzută de Codul de procedură fiscală,

republicat, iar accesoriile se calculează **numai** pentru neachitarea la scadență de către debitor a obligațiilor de plată, **scadența care, în cazul impozitului pe venit (diferențe de impozit anual de regularizat) este determinată în funcție de data comunicării deciziilor de impunere prin care s-au individualizat obligațiile de plată, accesoriile fiind stinse doar după ce au fost comunicate titlurile de creanță prin care au fost individualizate obligațiile de plată datorate cu titlu de accesorii.**

În acest sens este și Decizia Comisiei Centrale fiscale nr. 2/2014 care modifică punctul 5 din Decizia Comisiei Centrale fiscale nr. 6/2004 privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la impozitul pe venit, taxa pe valoarea adăugată și probleme de procedură fiscală, care prevede:

*„În conformitate cu prevederile pct. 44.1 din Normele metodologice\*) date în aplicarea art. 45 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **organul fiscal nu poate pretinde executarea obligației stabilite în sarcina contribuabilului prin actul administrativ, dacă acest act nu a fost comunicat contribuabilului, potrivit legii.**”*

*„Contribuabilii cărora nu le sunt incidente prevederile art. 82 alin. (2) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, teza a 2-a, întrucât nu au avut obligația efectuării de plăți anticipate în anul precedent, **au obligația efectuării plăților anticipate pentru anul curent, pentru sumele cu titlu de impozit sau contribuții sociale înscrise în decizie și pentru care termenele de plată au expirat, la data comunicării de către organul fiscal a deciziei de impunere pentru plăți anticipate.***

*În situația în care organul fiscal comunică contribuabililor deciziile de plăți anticipate după expirarea termenelor de plată prevăzute de Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, **aceștia nu datorează accesorii pentru perioada cuprinsă între termenul de plată prevăzut de Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, și data comunicării deciziei de plăți anticipate, inclusiv.**”*

Prin Decizia nr. 536 din 28 aprilie 2011, Curtea Constituțională a constatat că în mod evident, intenția legiuitorului a fost de a institui o anumită ordine pentru modalitățile de comunicare a actelor administrative fiscale, prefigurând, prin succesiunea menționată la lit. a)–d), obligația organului fiscal de a proceda la comunicare doar cu respectarea ordinii de utilizare a acestora prevăzută în art. 44 alin. (2).

Astfel, prima dintre acestea, care asigură certitudinea absolută a luării la cunoștință a contribuabilului de conținutul actului administrativ fiscal, este cea de la lit.a), constând în prezentarea contribuabilului la sediul organului fiscal emitent și primirea actului administrativ fiscal de către acesta sub semnătură. De asemenea, un grad înalt de certitudine îl conferă și modalitatea prevăzută la lit.b), și anume remiterea către contribuabil, sub semnătură, a actului administrativ fiscal de către persoanele împuternicite ale organului fiscal. Urmează, potrivit lit.c), comunicarea 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. În fine, la lit.d) se menționează comunicarea prin publicitate.

Interesul organelor fiscale de aducere la cunoștință contribuabilului a existenței unei obligații fiscale al cărei creditor este însuși statul implică necesitatea comunicării actului administrativ în care aceasta este consemnată prin modalități care să asigure aducerea efectivă la cunoștință contribuabilului despre existența unor obligații fiscale în sarcina sa.

Comunicarea prin publicitate, reglementează o modalitate ultimă și subsidiară de comunicare a actelor administrative fiscale, folosită doar în cazul în care celelalte modalități de comunicare, în ordinea în care acestea sunt enumerate la art.44 alin.(2) lit.a)-c), nu au putut fi îndeplinite din motive obiective.

Față de cele prezentate, rezultă că organul fiscal nu poate pretinde executarea obligației stabilite în sarcina contribuabilei dacă nu face dovada îndeplinirii procedurii de comunicare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta ca prin Decizia referitoare la obligațiile de plata accesorii nr. X, Administratia Sector 1 a Finantelor Publice a stabilit, pentru perioada X, obligatii de plata accesorii in suma de X lei aferente impozitului pe venituri din activitati independente.

Intrucat la dosarul cauzei nu a fost anexata dovada privind respectarea procedurii legale de comunicare a deciziei de impunere emisa de organul fiscal, organul de solutionare a contestatiei a solicitat Administratiei Sector 1 a Finantelor Publice prin adresa nr. X, complinirea acestei lipse.

Drept urmare, prin adresa nr. X inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X, in ceea ce priveste dovada comunicarii deciziei de impunere mentionata in anexa la Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. X, prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organul fiscal a comunicat numai anuntul colectiv nr. X prin care s-a publicat decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul X nr. X din X.

In cauza, Administratia Sector 1 a Finantelor Publice nu a facut dovada ca a incercat comunicarea deciziei de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul X nr. X din X, la domiciliu, neprezentand confirmarea de primire si nici a plicului retur, procedand in mod direct la afisarea unui anunt colectiv.

Potrivit art. 7 alin. (2) din Ordonanta Guvernului. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”*

Astfel, potrivit normelor legale sus citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul sau activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

Prin urmare se vor aplica prevederile art. 276 alin. (1) coroborat cu art. 279 alin. (3) si alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevad:

*“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.”*

*“Art. 279 - (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un*

nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.”

**(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”**

În speta sunt aplicabile și dispozițiile pct. 11.4.- pct. 11.5. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală aprobate prin Ordinul nr. 3741/2015:

“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. 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.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

În consecință, față de cele prezentate mai sus, Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice va proceda la reanalizarea situației fiscale a contestatarului X, ținând cont de prevederile legale în vigoare, pentru a determina în mod corect situația fiscală a contribuabilului, de motivațiile acestuia în cadrul contestației, inclusiv cele ce vizează prescripția, de dispozițiile legale vizând ordinea de stingere în funcție de data comunicării în conformitate cu dispozițiile legale a deciziilor de impunere, precum și de cele reținute prin prezenta exercitându-și rolul activ în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale datorate.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta, se

## DECIDE

Desființarea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X prin care Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice a stabilit în sarcina domnului X accesorii în sumă de X lei aferente impozitului pe venituri din activități independente, urmând ca organul fiscal să procedeze la **reanalizarea situației fiscale a contribuabilului în funcție de data comunicării, în conformitate cu dispozițiile legale, a deciziei de impunere**, ținând cont de prevederile legale, de motivațiile acestuia, precum și de cele reținute prin prezenta.

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

