

DECIZIA nr. 422 din 03.10.2012 privind solutionarea
contestatiei formulata de doamna **ML**,
cu domiciliul in ..., sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./2012

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. .../2012, inregistrata sub nr./2012, de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia doamnei ML inregistrata la registratura organului fiscal teritorial sub nr./2012.

Obiectul contestatiei il constituie urmatoarele decizii referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale comunicate cu adresa nr. xxx/06.06.2012 prin care s-au stabilit accesorii in suma totala de ACC lei:

- decizia nr. dacc1/31.12.2010 prin care s-au stabilit obligatii fiscale accesorii in suma de A lei aferente impozitului pe veniturile din activitati independente si diferentelor de impozit anual de regularizat;

- decizia nr. dacc2/06.06.2012 prin care s-au stabilit obligatii fiscale accesorii in suma de B lei aferente impozitului pe veniturile din activitati independente si diferentelor de impozit anual de regularizat;

- decizia nr. dacc3/06.06.2012 prin care s-au stabilit obligatii fiscale accesorii in suma de C lei aferente impozitului pe veniturile din activitati independente.

Cu adresa inregistrata sub nr hhh7/23.07.2012 doamna ML a precizat ca intelege sa conteste in parte deciziile indicate pentru suma de **P** lei reprezentand accesorii aferente obligatiilor fiscale.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile 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, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de doamna ML.

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

I. Prin contestatia formulata si inregistrata sub nr./2012 doamna ML arata ca, de aproape 5 ani, a formulat contestatii si actiuni in instanta pentru a obliga organul fiscal sa-i respecte drepturile, avand in vedere ca la acest moment nu are niciun debit restant, asa cum rezulta din schema simpla a platilor si obligatiilor care evidentiaza la data de 25.09.2012 un plus achitat de H1 lei si nu un debit pretins de H2 lei. In anexa la contestatie, doamna ML prezinta situatia proprie in legatura cu dovada platilor in perioada 2006-2011 pentru un total achitat in suma

de TA lei si situatia venitului realizat si impozitului datorat in perioada 2006-iunie 2012 pentru un total datorat de TD lei.

Referitor la cele trei decizii atacate prin care se stabilesc obligatii accesorii in suma totala de ACC lei, contestatoarea le defalca in trei categorii de creante, dupa cum urmeaza:

- **P1** lei majorari/dobanzi si penalitati de intarziere aferente platilor anticipate din 2010, contestate integral;

- P2 lei dobanzi si penalitati de intarziere aferente platilor anticipate din 2011, din care sunt contestate accesorii in suma de **P21** lei (dobanzi – P22 lei si penalitati P2L6L70 lei);

- PL6L70 lei dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit final pentru anul 2009, din care sunt contestate accesorii in suma de **P31** lei, fara defalcarea acestora, rezultand o diferenta acceptata de PL6L70 lei – P31 lei = PL84 lei, desi contestatoarea precizeaza ca accepta accesorii in suma de P3L6L70 lei (P34 lei dobanzi + P3L71 lei penalitati = P3L6L70 lei).

Doamna ML sustine ca nu datoreaza niciun fel de accesorii pentru platile anticipate aferente anului 2010 intrucat la sfarsitul anului 2009 avea deja achitata in plus suma de TP lei.

In legatura cu accesoriile pentru platile anticipate aferente anului 2011, avand in vedere decizia nr. dia/22.06.2011 prin care se dispune restituirea sumei de R lei si prevederile art. 116 alin. (4) din Codul de procedura fiscala contestatoarea sustine ca, potrivit propriului calcul, datoreaza dobanzi in suma de L1 lei, penalitati debite la data de 31.08.2011 in suma de P34L6L70 lei si penalitati debite dupa data de 31.08.2011 in suma de LL6L70 lei. Prin urmare, fata de accesoriile in suma de P2 lei, contestatoarea arata ca intelege sa conteste P22 lei dobanzi (L2 lei – L1 lei) si P2L6L70 lei penalitati de intarziere (L4 lei – P34L6L70 lei).

In ceea ce priveste accesoriile in suma de PL6L70 lei stabilite pentru impozitul final aferent anului 2009, doamna ML sustine ca organele fiscale au stabilit eronat scadenta obligatiei la data de 20.10.2011, aceasta fiind in data de 07.02.2012, situatie ce a fost contestata in termen legal si face obiectul dosarului D1/2011 aflat pe rolul Tribunalului Bucuresti. In realitate, plata creantei in quantum de LL71 lei s-a facut, astfel: 01.01.2011 – L6 lei achitat in plus anterior, L48 lei achitat in 07.01.2011 si LL70 lei achitat in 08.02.2011 (cu o zi intarziere), rezultand un debit de L8 lei pana la data de 23.12.2011 si ulterior un debit de P3L6L70 lei pana la data 25.06.2012. Din aceste motive contestatoarea apreciaza ca datoreaza doar L9 lei dobanzi de intarziere, urmand sa-i fie anulate penalitatile de LL69 lei, iar pentru perioada ulterioara datoreaza dobanda de 4 lei si penalitate de P3L71 lei.

In urma solicitarii organului de solutionare a contestatiei, cu adresa transmisa prin posta si inregistrata sub nr. yyy/09.08.2012 doamna ML arata ca problema debitelor restante la data de 31.12.2005 a fost solutionata in urma celor trei litigii solutionate in fond si in recurs prin sentinte/decizii civile, astfel ca

problema accesoriilor calculate in 2012 nu poate fi solutionata prin "trimiteri" la un pretins debit in evidentele organelor fiscale la data de 01.0L386.

In ceea ce priveste suma de TP lei considerata ca fiind achitata in plus la sfarsitul anului 2009, contestatoarea sustine ca rezulta cu suficienta claritate din chitantele de plata in raport cu impozitul datorat efectiv si reia situatia platilor si impozitelor datorate incepand cu anul 2007 si pana in anul 2012.

II. Cu adresa nr. xxx/06.06.2012 organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au comunicat doamnei ML deciziile prin care au stabilit accesorii in suma totala de ACC lei, din care:

- A lei accesorii stabilite prin decizia nr. dacc1/31.12.2010, din care: P2L6L70 lei majorari, dobanzi si penalitati de intarziere aferente platilor anticipate cu titlu de impozit individualizate prin deciziile de plati anticipate nr. dpa1/21.05.2010 si nr. dpa2/02.02.2010 si LL68 lei dobanzi de intarziere pentru diferenta de impozit anual de regularizat stabilita prin decizia de impunere anuala nr. dia1/21.05.2010;

- B lei accesorii stabilite prin decizia nr. dacc2/06.06.2012, din care: L18 lei dobanzi si penalitati de intarziere aferente platilor anticipate cu titlu de impozit individualizate prin decizia de plati anticipate nr. dpa3/19.04.2011 si L12 lei dobanzi si penalitati de intarziere pentru diferenta de impozit anual de regularizat stabilita prin decizia de impunere anuala nr. dia2/20.04.2011;

- C lei accesorii stabilite prin decizia nr. dacc3/06.06.2012 reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere aferente platilor anticipate cu titlu de impozit individualizate prin deciziile de plati anticipate nr. dpa1/21.05.2010 si nr. dpa3/19.04.2011.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile contestatoarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca organele fiscale de administrare au stabilit corect in sarcina contribuabilei accesoriile aferente platilor anticipate si diferentelor de impozit anual de regularizat.

Prin deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale nr. dacc1/31.12.2010, nr. dacc2/06.06.2012 si nr. dacc3/06.06.2012, toate comunicate cu adresa nr. xxx/06.06.2012 organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au stabilit in sarcina contribuabilei ML accesorii in suma totala de **ACC lei** reprezentand majorari, dobanzi si penalitati de intarziere aferente platilor anticipate cu titlu de impozit si diferentelor de impozit anual de regularizat, dupa cum urmeaza:

Nr. deciziei atacate	Accesorii stabilite		
	Majorari/dobanzi	Penalitati	Total
dacc1:			

- pt plati anticipate 2010 - pt regularizari - subtotal	L13 L11	L14	P23 <u>L11</u> A
dacc2: - pt plati anticipate 2011 - pt regularizari - subtotal	L15 L16	L3 L17	L18 <u>L12</u> B
19P2281: - pt plati anticipate 2010 - pt plati anticipate 2011 - subtotal	L19 L20	L21 L22	L23 <u>LL64</u> C
Total general, din care: - pt plati anticipate 2010 - pt plati anticipate 2011 - pt regularizari	<u>L27</u> L25 L2 L26	<u>L28</u> L97 L4 L17	<u>ACC</u> L29 P2 P3

Prin adresa nr. hhh7/23.07.2012 contribuabila ML a cuantificat accesoriile contestate pentru suma de **P lei**, fara sa le identifice pe fiecare din cele trei decizii de accesorii contestate, ci pe categorii aferente debitelor principalelor pentru care s-au stabilit accesoriile respective si care insumate conduc la un total al accesoriiilor in suma de **L30 lei**, mai mare decat cel stabilit in mod efectiv de organele fiscale prin deciziile atacate in cuantum de **ACC lei**, respectiv:

- P1 lei majorari/dobanzi si penalitati de intarziere aferente platilor anticipate din 2010, contestate integral, de unde rezulta ca sunt contestate dobanzi cu L31 lei mai mult decat cele efectiv stabilite de organele fiscale;
- P21 lei dobanzi si penalitati de intarziere aferente platilor anticipate din 2011 (dobanzi – P22 lei si penalitati P2L6L70 lei);
- P31 dobanzi si penalitati de intarziere aferente diferentei de impozit anual de regularizat pentru anul 2009, fara defalcarea acestora;
- **P lei total accesorii contestate.**

Deoarece contribuabila a invocat un plus de TP lei la sfarsitul anului 2009 si a aditionat platile din perioada 2006-2012, ulterior restranse la perioada 2007 – 2012 prin adresa inregistrata sub nr. yyy/09.08.2012, in datele de 06.07.2012, 27.07.2012 si 23.08.2012 organul de solutionare a contestatiilor a solicitat organelor fiscale completarea dosarului cauzei cu intreaga documentatie necesara clarificarii situatiei fiscale a acesteia incepand cu situatia initiala cu care a fost deschis anul fiscal 2006 si pana la zi.

Raspunsul la aceste solicitari a fost transmis de organele fiscale cu adresa nr. rr1/16.07.2012 (inregistrata sub nr. ss1/17.07.2012), adresa nr. rr2/10.08.2012 (inregistrata sub nr. ss2/10.08.2012), adresa nr. rr3/29.08.2012 (inregistrata sub nr. ss3/30.08.2012) si adresa nr. rr4/21.09.2012 (inregistrata sub nr. ss4/L64.09.2012).

Din analiza documentatiei transmise de organele fiscale in raport de sustinerile contestatoarei rezulta urmatoarele:

a) in contul platilor anticipate de impozit pentru veniturile din activitati independente:

Explicatii	Plata anticipata datorata	Data achitarii	Suma achitata
Ramasite debite 2005	LL84 lei		
Plati anticipate 2006	L3L6L70 lei	op 13.04.2006 chit 12.07.2006	L39 lei L40 lei
Plati anticipate 2007	L3L6L70 lei	chit 09.03.2007 chit 04.04.2007 chit 14.12.2007	L41 lei L40 lei L42 lei
Plati anticipate 2008	L34 lei	compens 12.03.2008 (la cerere, din diferente in minus) compens 12.03.2008 (din oficiu, din plati in plus conform evid)	TG4 lei TGL71 lei
Plati anticipate 2009	PA1 lei	chit 19.03.2009 chit 19.06.2009 chit 16.09.2009	L4L6L70 lei L44 lei L44 lei
Plati anticipate 2010	L36 lei	chit 01.07.2010 chit 20.09.2010	L4L71 lei L46 lei
Plati anticipate 2011	L3L70 lei	chit 23.12.2011 compens 23.12.2011 (la cerere dec. 2652)	L4L70 lei L48 lei
Plati anticipate sem. I 2012	L38 lei		
Total, din care: - plati efective + compens daune morale dec. 2652 - compens din diferente de regularizat in minus - compens din transfer plati in plus pt regularizari	TG1 lei		TG2lei <u>TGL6L70</u> lei TG4 lei TGL71 lei

Cu adresa nr. rr2/10.08.2012, inregistrata sub nr. ss2/10.08.2012 organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x a comunicat organului de solutionare a contestatiei ca **la data de 10.08.2012** doamna ML figureaza cu obligatii restante in contul platilor anticipate de impozit pentru veniturile din activitati independente in suma cumulata de **TG8 lei**, din care:

- plati anticipate neachitate pana la data de 25.06.2012 = TG6 lei (adica **TG1 lei - TG2lei = TG6 lei**), repartizate pe termene de plata:

15.09.2011 – L49 lei

15.12.2011 – L49 lei
 25.03.2012 – L50 lei
 25.06.2012 – L50 lei
 Subtotal TG6 lei

- suma achitata in data de 26.06.2012 cu chitanta nr./26.06.2012 = L51 lei

- rest debite neachitate = TG6 lei – L51 lei = **TGL70 lei**, din care L52 lei debit restant aferent anului 2011 si L38 lei debit din semestrul I anul curent 2012;

- accesorii comunicate prin deciziile de accesorii ce fac obiectul prezentei contestatii = **L5L6L70 lei**, din care L29 aferente platilor anticipate pentru anul 2010 si P2 lei aferente platilor anticipate pentru anul 2011 (L29 lei + P2 lei = L5L6L70 lei);

- recapitulare obligatii restante = TGL70 lei debit + L5L6L70 lei accesorii = **TG8 lei**.

b) in contul diferentelor de impozit anual de regularizat

Explicatii	Diferente impozit de regularizat	Data achitarii	Suma achitata
2006 – Diferenta in plus pentru anul 2005	L5L71 lei	op 13.04.2006 op 23.1L386 transfer suma pt obligatii plati anticipate	L54 lei L48 lei - TGL71 lei
2007 – Diferenta in plus control per. 2001-2005	L56 lei	chit 09.03.2007	LL66 lei
2008 – Diferenta in plus pentru anul 2006 – Diferenta in minus pentru anul 2007	L5L70 lei - TG4 lei	ch. 29.02.2008 suma compensata cu plati anticipate	L59 lei
2009 – Diferenta in minus pentru anul 2008	- L60 lei		
2010 – Diferenta in plus pentru anul 2009	LL71 lei		
2011 – Diferenta in minus pentru anul 2010	- R lei	ch. 07.01.2011 ch. 08.02.2011	L48 lei LL70 lei
2012 – Diferenta in minus pentru anul 2011	- L61 lei		
Total, din care: - diferente in plus - diferente in minus stinse in cadrul aceluiasi impozit - diferente in minus stinse cu obligatii in contul platilor anticipate	TG8 lei -plus TGL68 lei - minus TG12 lei - minus TG4 lei	- plati efective - transfer pt plati anticipate	TG9 lei <u>TGL69 lei</u> - TGL71 lei

Cu adresa nr. rr2/10.08.2012, inregistrata sub nr. ss2/10.08.2012 organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x a comunicat organului de solutionare a contestatiei ca **la data de 10.08.2012** doamna ML figureaza in contul diferentelor de impozit anual de regularizat cu obligatii stabilite in minus in suma de **TG1L6L70 lei**, compusa din:

- TGL68 lei diferente de regularizat in plus (de plata) pentru anii 2005 (L5L71 lei), 2006 (L5L70 lei), 2009 (LL71 lei) si diferente in urma controlului pentru perioada 2001-2005 (L56 lei);

- minus TG12 lei diferente de regularizat in minus (de recuperat) pentru anul 2008 (L60 lei), anul 2010 (R lei) si anul 2011 (L61 lei), cu mentiunea ca diferenta de regularizat in minus aferenta anului 2007 de TG4 lei a fost luata deja in considerare la stingerea platilor anticipate, fiind inclusa in totalul platilor de TG2lei;

- **TG14 lei** total obligatii principale ramase de plata in contul diferentelor de regularizat (de plata **TGL68 lei – de recuperat TG12 lei = TG14 lei**);

- **TG1L71 lei** total obligatii fiscale accesorii evidentate in evidenta fiscala, din care:

- L54 lei accesorii restante la 01.0L386 pentru diferenta de impozit anual de plata pentru anul 2004 in suma de L62 lei, scadenta la si achitata cu intarziere in data de 20.12.2005;

- L6L6L70 lei accesorii din contul platilor anticipate pentru anii 2002 si 2003, compensate cu platile din contul diferentelor de impozit de anual de regularizat;

- LL66 lei accesorii din contul platilor anticipate pentru anii 2002 si 2003, compensate cu platile din contul diferentelor de impozit de anual de regularizat la reglarea contului in anul 2008;

- L64 lei accesorii pentru diferenta de impozit anual de plata pentru anul 2006 in suma de L5L70 lei, scadenta la 13.02.2008 si achitata cu intarziere in data de 29.02.2008;

- L6L71 lei accesorii aferente pentru diferenta de impozit anual de plata pentru anul 2009 in suma de LL71 lei, scadenta la 21.10.2010, diminuata cu diferenta in minus pentru anul 2010 in suma de R lei, evidentiata la data de 31.12.2010;

- L12 lei accesorii aferente pentru diferenta de impozit anual de plata pentru anul 2009 in suma de LL71 lei, scadenta la 21.10.2010, diminuata cu diferenta in minus pentru anul 2010 in suma de R lei, evidentiata la data de 31.12.2011;

- recapitulare obligatii stabilite in contul diferentelor de regularizat = TG14 lei total obligatii principale ramase de plata in contul diferentelor de regularizat + TG1L71 lei obligatii fiscale accesorii – TG9 lei plati aferente diferentelor de regularizat = **minus (-) TG1L6L70 lei** diferenta de impozit anual de regularizat in minus.

In raport de situatia obligatiilor datorate si a platilor efectuate, prezentata de contestatoarea ML in contestatie si in anexele acesteia, reiterata cu

prilejul precizarilor din adresele nr. hhh7/23.07.2012 si nr. yyy/09.08.2012 se retin urmatoarele:

- **total plati efective inregistrate in evidenta fiscala, inclusiv daunele morale datorate contribuabilei** in baza deciziei civile nr. DECCIV/2011 si compensate cu obligatii fiscale datorate in baza cererii din 23.11.2011: **TGL6L70 lei** (in contul platilor anticipate) + **TGL69 lei** (in contul diferentelor anuale de regularizat) = **TA lei, suma ce corespunde intocmai cu cea reclamata de contestatoare;**

- la suma de TA lei se adauga suma de L51 lei achitata in data de 26.06.2012, necuprinsa in situatia intocmita de contribuabila = **TG16 lei plati efective;**

- obligatii de plata evidentiata in evidenta fiscala la data de 10.08.2012:

TG1 lei in contul platilor anticipate

L38 lei in contul platilor anticipate, cu scadente ulterioare

TG8 lei in contul diferentelor de regularizat

L5L6L70 lei accesorii evidentiata in contul platilor anticipate

TG1L71 lei accesorii evidentiata in contul diferentelor de regularizat

TG1L70 lei total obligatii evidentiata de organele fiscale

- diferenta obligatii – plati evidentiata de organele fiscale:

TG1L70 lei –

TG16 lei =

TG18 lei, din care TG19 lei obligatii ramase de plata evidentiata in contul platilor anticipate la 10.08.2012 minus TG1L6L70 lei diferenta de impozit anual de regularizat cu obligatii stabilite in minus;

- fata de obligatiile de plata recunoscute de contribuabila in situatia anexata contestatiei in suma de **TD lei** rezulta o diferenta de **TG20 lei** (respectiv, TG1L70 lei – TD lei = TG20 lei) care se explica prin:

- **LL84 lei ramasite debite anul 2005** evidentiata in situatia fiscala la 01.0L386 in contul platilor anticipate si nerecunoscute de contribuabila;

- **L38 lei obligatii de plata** anticipate aferente anului 2012, **cu scadente ulterioare** datei de 10.08.2012 (25.09.2012 si 27.12.2012);

- **L5L6L70 lei accesorii aferente platilor anticipate 2010 si 2011** (cod P34) evidentiata in deciziile de accesorii nr. dacc1/31.12.2010, nr. dacc2/06.06.2012 si nr. dacc3/06.06.2012 contestate partial de contribuabila prin contestatia ce face obiectul prezentei;

- **L66 lei diferenta intre obligatiile fiscale stabilite in urma inspectiei fiscale pentru perioada 2001 -2005 in suma de L56 lei** cu decizia nr. 3007L107/20.12.2007 rectificata conform adresei nr. 220P3402/01.09.2009 (formata din minus L6L70 lei debit pentru anul 2001, plus L68 lei debit si L69 lei accesorii pentru anul 2002, plus L70 lei debit si L71 lei accesorii pentru anul 2003, L72 lei debit si L73 lei accesorii pentru anul 2007 = 23L70 lei debit + 4L6L70 lei accesorii) **si suma de L72 lei suma recunoscuta de contribuabila** ca diferenta de luat in calcul;

- **PA1 lei diferenta de impozit pentru anul 2009** neluata in calcul de contribuabila, desi recunoaste ca prin declaratia rectificativa din 19.04.2011 a declarat un venit impozabil in suma de HD2 lei, caruia îi corespunde un impozit

anual de HD2 lei x 16% = HD1 lei, din care PA1 lei cu titlu de plati anticipate si LL71 lei diferenta de impozit de regularizat in plus, contestatoarea luand in calcul doar suma de LL71 lei;

- **L54 lei accesorii restante la 01.0L386** pentru diferenta de impozit anual de plata pentru anul 2004 achitata cu intarziere in anul 2005, nerecunoscute de contribuabila;

- **43P3L71 lei accesorii aferente platilor anticipate platilor anticipate** pentru anii 2003 si 2003 (L6L6L70 lei + LL66 lei = 43P3L71 lei) compensate cu platile din contul diferentelor de impozit de anual de regularizat, nerecunoscute de contribuabila;

- **L64 lei accesorii pentru diferenta de impozit anual de plata pentru anul 2006** in suma de L5L70 lei, scadenta la 13.02.2008 si achitata cu intarziere in data de 29.02.2008, nerecunoscute de contribuabila;

- **1.L44 lei accesorii pentru diferenta de impozit anual de plata pentru anul 2009** in suma de LL71 lei **fata de PL6L70 lei accesorii pentru aceasta diferenta evidentiata in deciziile de accesorii** nr. dacc1/31.12.2010, nr. dacc2/06.06.2012 si nr. dacc3/06.06.2012 contestate partial de contribuabila prin contestatia ce face obiectul prezentei.

Fata de documentele existente la dosarul cauzei si argumentele invocate de contestatoare, organul de solutionare a contestatiei retine urmatoarele:

1. Invocarea depasirii termenului de prescriptie de 5 ani de catre doamna ML in adresa nr. yyy/09.08.2012, prin raportare la debitele restante din anul 2005 nu are nicio justificare intrucat in anexele la contestatie contestatoarea este cea care a ales ca perioada 2006 -2011 ca perioada de referinta pentru justificarea platilor efectuate in raport cu obligatiile datorate.

In conformitate cu prevederile art. 111 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 2005, astfel cum a fost modificata prin Legea nr. 210/2005 (devenit ulterior art. 115, in urma republicarii ordonantei in anul 2007) **platile efectuate de contribuabili in cadrul unui tip de impozit sting obligatiile datorate in ordinea prestabilita de lege** ("stingere de drept") si anume, in anul 2006, mai intai obligatiile fiscale curente si apoi restantele din anii precedenti, iar incepand cu anul 2007, **in ordinea vechimii obligatiilor fiscale, care este data de scadenta pentru obligatiile fiscale principale**. Din acest motiv contestatoarea nu poate pretinde ca platile efectuate incepand cu data de 1 ianuarie 2006 au stins numai obligatiile fiscale principale cu scadente ulterioare acestei date, in conditiile in care aceasta inregistra la 1 ianuarie 2006 obligatii neachitate in contul platilor anticipate aferente anului 2005 si, ca atare, platile efectuate au stins obligatiile in ordinea prevazuta de lege la momentul efectuarii fiecarei plati in parte.

Astfel, in cazul obligatiilor reprezentand plati anticipate de impozit, platile efectuate in perioada 2006-2007 **au stins, de drept, independent de dorinta contribuabilei**, urmatoarele:

- plata din 13.04.2006 in cuantum de L39 lei a stins partial plata anticipata 2006 cu scadenta 15.03.2006 (L39 lei din 2.11L6L70 lei);
- plata din 12.07.2006 in cuantum de L40 lei a stins partial plata anticipata 2006 cu scadenta 15.03.2006 (2.11L6L70 lei – L39 lei deja stinsi = 1.11L6L70 lei) si partial din plata anticipata 2006 cu scadenta 15.06.2006 (L40 lei – 1.11L6L70 lei = 88L70 lei din 2.11L6L70 lei);
- **plata din 09.03.2007 in cuantum de L41 lei a stins integral platile anticipate 2005 ramase restante la 01.0L386 (LL84 lei)**, restul obligatiei de plata anticipata 2006 cu scadenta 15.06.2006 (2.11L6L70 lei – 88L70 lei = L74 lei), plata anticipata 2006 cu scadenta 15.09.2006 (2.11L6L70 lei) si partial plata anticipata 2006 cu scadenta 15.12.2006 (L41 lei achitati – LL84 lei – L74 lei – 2.11L6L70 lei = 73L71 lei din L75 lei);
- plata din 04.04.2007 in cuantum de L40 lei a stins restul obligatiei reprezentand plata anticipata 2006 cu scadenta 15.12.2006 (L75 lei – 73L71 lei deja stinsi = 1.37P3L71 lei) si diferenta a stins partial din obligatia reprezentand plata anticipata 2007 cu scadenta 15.03.2007 (L40 lei – 1.37P3L71 lei = L76 lei din 2.11L6L70 lei);
- plata din 14.12.2007 in cuantum de L42 lei a stins restul platii anticipate 2007 cu scadenta 15.03.2007 (2.11L6L70 lei – L76 lei deja stinsi = L77 lei), plata anticipata 2007 cu scadenta 15.06.2007 (2.11L6L70 lei), plata anticipata 2007 cu scadenta 15.09.2007 (2.11L6L70 lei) si partial din obligatia de plata anticipata 2007 cu scadenta 15.12.2007 (L42 achitati – L77 lei – 2.11L6L70 lei – 2.11L6L70 lei = 73L71 lei din L75 lei);
- la 31.12.2007 contribuabila avea o obligatie restanta in contul platilor anticipate de impozit aferente anului 2007 cu scadenta 15.12.2007 in cuantum de L75 lei – 73L71 lei = 1.37P3L71 lei.

Din cele prezentate anterior reiese cu prisosinta ca nici **nu poate fi vorba de implinirea vreunui termen de prescriptie**, in conditiile in care obligatiile de plata anticipata aferente anului 2005, ramase restante la data de 31.12.2005 au fost **stinse, de drept, in conformitate cu ordinea prestabilita de lege** din plata efectuata de contribuabila din data de 09.03.2007.

Se retine ca organele fiscale au invocat, in justificarea situatiei fiscale a contribuabilei, obligatiile restante la data de 31.12.2005 (stinse din plata din 09.03.2007) intrucat, in motivarea plusului pretins prin contestatie (si, de aici, calcularea nejustificata a accesoriilor contestate), doamna ML a pretins ca platile efectuate in perioada 2006-2011 sa acopere numai obligatiile fiscale cu scadente ulterioare datei de 1 ianuarie 2006, desi plata din 19.03.2007 a acoperit, in temeiul ordinii de stingere prevazuta de lege, obligatia restanta din anul 2005 (deci in cadrul termenului de prescriptie).

2. Este vadit eronata sustinerea contestatoarei ML in sensul ca situatia tuturor debitelor fiscale pentru perioada 2001-2005 a fost solutionata definitiv in cadrul inspectiei fiscale generale realizata in anul 2007.

Astfel, potrivit art. L13 alin. (3) lit. e) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in anul 2007 (forma in vigoare in anul

2007) inspectia fiscala va proceda la “e) **stabilirea** corectă a bazei de impunere, a **diferențelor datorate** în plus sau în minus, după caz, **fată de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale**”. Reiese, asadar, ca inspectia fiscala nu restabileste ab initio situatia fiscala a contribuabililor ci, in raport cu creanta fiscala déjà inscrisa in evidentele fiscale, stabileste diferentele prin raportare la obligatiile legal datorate.

Prin urmare, inspectia fiscala nu solutioneaza “cu titlu definitiv” obligatiile fiscale ale contribuabililor, ci stabileste diferentele (in plus sau in minus) fata de creantele fiscale déjà existente in evidenta fiscala la momentul inspectiei. Cum inspectia fiscala din anul 2007 **a stabilit diferente fata de obligatiile fiscale stabilite prin titluri de creanta si déjà existente in evidenta fiscala a contribuabilei (plati anticipate in contul impozitului pe venit – stabilite prin deciziile de plati anticipate si diferente de impozit de regularizat – prin deciziile de impunere anuale)** rezulta ca doamna ML avea obligatia sa achite, integral si la scadenta prevazuta de lege, si obligatiile datorate in contul platilor anticipate si diferentelor de regularizat. Numai dupa achitarea tuturor obligatiilor individualizate in titlurile de creanta fiscala comunicate – decizii de plati anticipate, decizii de impunere anuala si decizii de impunere emise in urma inspectiei fiscale – contestatoarea poate invoca “caracterul definitiv” al situatiei sale fiscale.

3. Referitor la litigiile solutionate de instantele judecatoresti, se retine ca insasi contestatoarea a invocat, iar instanta a retinut, ca plati efectuate in cursul anului 2006 au stins obligatii aferente anului 2005.

Din documentatia existenta in dosarul cauzei rezulta ca pentru anul 2005 contestatoarea datora un impozit pe venitul net anual in suma de L3L6L70 lei, din care 4.85P3L71 lei sub forma de plati anticipate scadente in anul 2005 si L5L71 lei sub forma de diferenta de regularizat scadenta in anul 2006.

In sentinta civila nr. SEN1/XXXX pronuntata in dosarul nr. DOS/2008 aflat pe rolul Tribunalului Bucuresti, instanta judecatoreasca a retinut urmatoarele sustineri ale reclamantei ML (la pg. 4 din sentinta):

“Precizeaza ca nu datoreaza cei L78 RON reprezentand diferenta de plata din decizia anuala aferenta anului 2005, pentru ca nu exista o astfel de decizie, iar pentru anul 2005 i s-a stabilit un impozit pe venit in cuantum de L33 RON, care a fost achitat prin:

- chit. nr. 4080040289083/05.04.2005 in valoare de L105 RON
 - chit. nr. 1631523/13.04.2006 in valoare de L54 RON
 - chit. nr. 1631522/13.04.2006 in valoare de L39 RON
 - chit. nr. 16970L14/12.07.2006 in valoare de L40 RON
 - chit. nr. 7652742/23.1L386 in valoare de L48 RON
- Total: XL105 RON”.

La pg. 6 din sentinta, instanta a retinut ca “*potrivit chitantei pentru incasarea de impozite, taxe si contributii nr. din 23.1L386, reclamanta a achitat suma de L48 lei – fila 41 dosar, suma fiind platita cu titlul de impozit pe venituri din activitati independente. De asemenea, prin chitantele din 05.04.2005, 13.04.2006*”.

– 2 chitante, 12.07.2006, 23.1L386 reclamanta a achitat impozitul pe venit aferent anului 2005, in quantum de XL10L lei”.

Asa cum s-a aratat in tabele anterioare, platile din 13.04.2006 – L39 lei si 12.07.2006 – L40 lei se regasesc ca plati efective in contul obligatiilor de plata anticipate, iar platile din 13.04.2006 – L54 lei si 23.1L386 – L48 lei se regasesc ca plati efective in contul diferentelor de impozit de regularizat.

Cum doamna ML **a efectuat in cursul anului 2006 plati in quantum de XL10L lei – L105 lei (an 2005) = 8.L54 lei, pe care ea insasi le-a recunoscut ca fiind plati efectuate in contul obligatiilor totale aferente anului 2005, respectiv 5P3L71 lei (plati anticipate) + L5L71 lei (diferente de regularizat) = L3L6L70 lei impozit anual datorat pentru anul 2005, aspecte recunoscute de instanta judecatoreasca in considerentele sentintei civile nr. SEN1/XXXX,** aceasta nu poate pretinde ca toate platile (8.L54 lei) sa acopere numai diferenta de regularizat in suma de L5L71 lei, cu ignorarea evidenta a platilor anticipate scadente in anul 2005 si ramase neachitate la 31.12.2005 (LL84 lei din 4.85P3L71 lei) cata vreme a justificat achitarea intregii obligatii de 5P3L71 lei + L5L71 lei = L3L6L70 lei prin platile efectuate in cursul anului 2006 in quantum de 8.L54 lei, la care s-a adaugata plata din anul 2005. In acest sens, situatia comparativa a platilor efectuate in raport cu obligatiile datorate, prezentata in sustinerea contestatiei este eronata, cata vreme platile efectuate in cursul anului 2006 au acoperit nu numai diferenta de regularizat aferenta anului 2005 (L5L71 lei), ci si platile anticipate (4.85P3L71 lei) care compun impozitul anual de L3L6L70 lei.

Ca atare, chiar din considerentele sentintelor judecatoresti invocate, in raport cu obligatiile fiscale datorate pentru anul 2005, rezulta indubitabil ca platile efectuate in cursul anului 2006 au stins nu numai diferenta de regularizat, ci si platile anticipate aferente; altminteri, s-ar ajunge la situatia in care contestatoarea sa aiba castig de cauza prin invocarea in fata instantelor judecatoresti a platilor efectuate in cursul anului 2006 pentru justificarea achitarii obligatiilor fiscale aferente anului 2005 in quantum de L3L6L70 lei, pentru ca ulterior sa sustina ca aceleasi plati acopera doar o parte din obligatii (doar L5L71 lei), ceea ce, evident, nu poate fi acceptat.

4. Referitor la situatia comparativa a platilor in raport cu obligatiile datorate pe perioada 2006-2011, prezentata de doamna ML se retin urmatoarele:

- contestatoarea nu face nicio distinctie intre obligatiile datorate in contul platilor anticipate de impozit si cele datorate in contul diferentelor de impozit anual de regularizat, pe de o parte, si platile efectuate pentru achitarea acestor obligatii, pe de alta parte, desi, in conformitate cu prevederile art. 114 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata **“plata obligatiilor fiscale se efectueaza de catre debitori, distinct pe fiecare impozit, taxa, contributie si alte sume datorate bugetului general consolidat”;**

- platile efectuate de contribuabila in quantum de **TA lei** se regasesc in integralitate in evidenta organelor fiscale, respectiv **TGL6L70 lei** in contul platilor anticipate si **TGL69 lei** in contul diferentelor de regularizat, dupa cum s-a analizat anterior prin prezenta;

- in privinta obligatiilor, **se constata ca fiind eronata situatia intocmita de contribuabila prin care aceasta recunoaste obligatii in quantum de TD lei**, din urmatoarele motive:

a) **LL84 lei** reprezinta obligatii restante in contul platilor anticipate aferente anului 2005, acoperite din plati efectuate in cursul anului 2006 conform sentintei civile nr. SEN1/XXXX (in fapt, cu respectarea ordinii legale de stingere, din plata efectuata in data de 09.03.2007, asa cum s-a aratat anterior);

b) **L66 lei** reprezinta **diferenta** intre obligatiile stabilite in urma controlului efectuat in anul 2007 pentru perioada 2001-2005 **in quantum de L56 lei** (minus L6L70 lei debit pentru 2001, plus L68 lei debit si L69 lei accesorii pentru 2002, plus L70 lei debit si L71 lei accesorii pentru 2003, 0 diferente pentru 2004 si plus L72 lei debit si L73 lei accesorii pentru anul 2005 => 23L70 lei debit si 4L6L70 lei accesorii = L56 lei obligatii totale) si **suma de L72 lei** recunoscuta de contestatoare ca datorata in situatia obligatiilor anexate contestatiei; **este evident ca diferentele de obligatii fiscale stabilite in urma inspectiei fiscale sunt in quantum de L56 lei**, asa cum sunt ele inscrise in decizia de impunere nr. 3007L107/20.12.2007 emisa in urma desfiintarii deciziei initiale prin solutionarea contestatiei contribuabilei si rectificata in urma erorilor materiale de redactare prin decizia de impunere nr. 3007L107/25.08.2009, comunicata contribuabilei sub semnatura in data de 03.09.009; or, **cata vreme aceste obligatii fiscale au fost stabilite printr-un de creanta perfect valabil, ramas definitiv in urma neatacarii lui de contribuabila** (de altfel, prin contestatia nr. vvvv/02.12.2008 depusa cu prilejul contestarii altor acte administrative fiscale, contestatoarea insasi recunoaste debitele principale de 23L70 lei) **acestea s-au stins de drept, in integralitatea lor, la data comunicarii diferentelor, pretentia contestatoarei de a-i fi recunoscuta drept obligatie doar o parte din debitele inscrise in titlul de creanta** (cele aferente anului 2005) **neavand niciun suport legal;**

c) **PA1 lei** reprezinta diferenta intre impozitul pe venit datorat pentru anul 2009 in quantum de HD1 lei conform deciziei de impunere anuala nr. dia2/20.04.2011 si suma de LL71 lei recunoscuta ca fiind datorata in situatia anexata contestatiei; or, **desi recunoaste ca in anul 2009 a realizat un venit net impozabil in suma de HD2 lei pentru care impozitul de 16% este in quantum de HD1 lei** (si nu de LL71 lei cat a in scris contestatoarea in situatie), **contribuabila pretinde ca datoreaza doar suma de LL71 lei care reprezinta doar diferenta de impozit de regularizat in plus** stabilita prin decizia de impunere anuala nr. dia2/20.04.2011, **omitand cu desavarsire faptul ca datoreaza si platile anticipate aferente anului 2009 in quantum de PA1 lei stabilite**, la randul lor, **printr-un alt titlu de creanta** comunicat si opozabil – decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2009 nr. dpa6/20.05.2009, comunicata prin posta cu semnatura pe confirmarea de primire in data de 10.06.2009;

d) adaugand la suma de TD lei obligatii fiscale principale recunoscuta de contribuabila sumele datorate conform celor precizate anterior (LL84 lei restante plati anticipate aferente anului 2005 + L66 lei diferenta obligatii pentru perioada 2001-2005 supusa inspectiei fiscale + PA1 lei plati anticipate aferente anului 2009 = 5.L1 lei) rezulta **obligatii fiscale datorate in realitate de contribuabila in**

cuantum de TD lei + 5.L1 lei = **L9.22P3L71 lei**, evidentiare in evidenta fiscala ca plati anticipate in suma de TG1 lei si diferente cumulate de impozit rezultat din regularizarea anuala de TG8 lei (adica TG1 lei + TG8 lei = L9.22P3L71 lei).

Prin urmare, in analiza calculului accesoriilor stabilite prin cele trei decizii de accesorii ce fac obiectul contestatiei, organul de solutionare va lua in considerare **platile in cuantum de TA lei**, asa cum se regasesc ele in evidenta organelor fiscale si **obligatiile fiscale in cuantum de L9.22P3L71 lei**, asa cum sunt ele evidentiare pe categorii de impozite pentru care sunt deschise conturi bugetare distincte.

3.1. Cu privire la accesoriile aferente platilor anticipate cu titlu de impozit pe venit

In fapt, prin deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale, organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au stabilit urmatoarele obligatii de plata accesorii aferente platilor anticipate de impozit (cod P34) pentru contribuabila ML:

- prin decizia nr. dacc1/31.12.2010: pentru plati anticipate 2010 – L1L6L70 lei majorari/dobanzi plus 9P3L71 lei penalitati de intarziere = P23 total accesorii;

- prin decizia dacc3/06.06.2012: pentru plati anticipate 2010 – L19 lei dobanzi plus L21 lei penalitati de intarziere = L23 total accesorii; pentru plati anticipate 2011 – LL31 lei dobanzi plus L22 lei penalitati de intarziere = LL64 total accesorii;

- prin decizia nr. dacc2/06.06.2012: pentru plati anticipate 2011: – L1L71 lei dobanzi plus LL6L70 lei penalitati de intarziere = L18 total accesorii.

Rezulta accesorii aferente platilor anticipate cu titlu de impozit in cuantum total de **L5L6L70 lei**, din care pentru plati anticipate 2010 – L29 lei (L2L71 lei majorari/dobanzi plus L9L70 lei penalitati) si pentru plati anticipate 2011 – P2 lei (L2 lei dobanzi plus L4 penalitati).

Prin contestatia formulata, astfel cum a fost ea precizata prin adresa nr. hhh7/23.07.2012 doamna ML contesta accesorii aferente platilor anticipate in cuantum de 1.L51 lei, dupa cum urmeaza:

- P1 lei majorari/dobanzi si penalitati de intarziere aferente platilor anticipate din 2010, contestate integral, de unde rezulta ca sunt contestate dobanzi cu L31 lei mai mult decat cele efectiv stabilite de organele fiscale;

- P21 lei dobanzi si penalitati de intarziere aferente platilor anticipate din 2011 (dobanzi – P22 lei si penalitati P2L6L70 lei).

Din evidenta contului pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe venit prezentata anterior rezulta urmatoarele:

- pana la data de 31.12.2009 contribuabila datora plati anticipate in cuantum de **25.4L68 lei** (LL84 lei restante an 2005 + L3L6L70 lei plati anticipate 2006 + L3L6L70 lei plati anticipate 2007 + L34 lei plati anticipate 2008 + PA1 lei plati anticipate 2009) si a efectuat plati in cuantum de **26.37L70 lei** (plati efective in

suma de 20.40L70 lei, compensare din plati efective pentru diferente de regularizat in suma de TGL71 lei si compensare din diferenta de impozit de venit de regularizat in minus aferenta anului 2007 in suma de TG4 lei), **rezultand un plus la 31.12.2009 in suma de L78 lei;**

- pentru anul 2010 platile anticipate in cuantum de L36 lei au fost stabilite prin decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2010 nr. dpa1/21.05.2010, comunicata prin posta sub semnatura de primire in data de 07.06.2010, cu urmatoarele sume defalcate pe scadente: 15.03.2010 – L79 lei, 15.06.2010 – L46 lei, 15.09.2010 – L46 lei si 15.12.2010 – 2.P34P3L71 lei => total L36 lei;

- pentru anul 2011 platile anticipate in cuantum de L3L70 lei au fost stabilite prin decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2011 nr. dpa3/19.04.2011, comunicata prin posta sub semnatura de primire in data de 29.04.2011, cu urmatoarele sume defalcate pe scadente: 15.03.2011 – L40 lei, 15.06.2011 – L49 lei, 15.09.2011 – L49 lei si 15.12.2011 – L49 lei => total L3L70 lei;

- pentru scadenta din 15.03.2010: obligatia de L79 lei a fost stinsa integral din plusul de L78 lei, ramanand un plus achitat de L2L71 lei;

- pentru scadenta din 15.06.2010: obligatia de L46 lei a fost stinsa partial din plusul de L2L71 lei, ramanand de plata L46 lei – L2L71 lei = **1.L14L71 lei**, achitat prin plata din 01.07.2010 = L4L71 lei si plata din 20.09.2010 = 49L71 lei;

- pentru scadenta din 15.09.2010: obligatia de L46 lei a fost stinsa partial din plata din 20.09.2010 pentru suma de 2.02L71 lei (=L46 lei – 49L71 lei) si restul din plata din 23.12.2011 = 49L71 lei;

- pentru scadenta din 15.12.2010: obligatia de 2.P34P3L71 lei a fost stinsa partial din plata din 23.12.2011 pentru suma de 87L71 lei (=L4L70 lei – 49L71 lei) si restul din compensarea solicitata in 23.12.2011 cu suma stabilita de instanta cu titlu de daune morale pentru suma de L80 lei;

- pentru scadenta din 15.03.2011: obligatia de L40 lei a fost stinsa integral din compensarea din 23.12.2011;

- pentru scadenta din 15.06.2011: obligatia de L49 lei a fost stinsa integral din compensarea din 23.12.2011;

- restante la data de 31.12.2011: obligatia cu scadenta din 15.09.2011 – L49 lei si obligatia cu scadenta din 15.12.2011 – L49 lei.

Verificarea accesoriilor stabilite prin deciziile atacate in functie de scadenta platilor anticipate si a datei stingerii acestora prin platile efective + suma compensata in baza cererii din 23.12.2011:

- *pentru platile anticipate 2010:*

a) majorare de intarziere 0,1% in suma de L84 lei pentru suma de 1.L14L71 lei ramasa neachitata la scadenta din 15.06.2010 pentru 16 zile de intarziere, pana la plata de L4L71 lei din 01.07.2010 (perioada 16.06.2010-01.07.2010);

b) dobanzi de intarziere 0,05% in suma de L31 lei si penalitati de intarziere 5% in suma de 2L71 lei pentru suma de 49L71 lei ramasa neachitata pentru scadenta din 15.06.2010 pentru 81 de zile intarziere, pana la plata din 20.09.2010 (perioada 01.07.2010-20.09.2010);

c) dobanzi de intarziere 0,05% in suma de L81 lei pentru suma de L46 lei neachitata la scadenta din 15.09.2010 pentru 5 zile de intarziere, pana la plata din 20.09.2010 (perioada 16.09.2010-20.09.2010);

d) dobanzi de intarziere 0,05% in suma de L85 lei plus dobanzi de intarziere 0,04% in suma de L86lei si penalitati de intarziere 15% in suma de 74 lei pentru suma de 49L71 lei ramasa neachitata pentru scadenta din 15.09.2010 pentru 10+92 de zile intarziere, pana la data de 31.12.2010 (perioada 21.09.2010-31.12.2010);

e) dobanzi de intarziere 0,04% in suma de L87 lei pentru suma de 2.P34P3L71 lei cu scadenta la 15.12.2010 si ramasa neachitata la data de 31.12.2010 pentru 16 zile de intarziere (perioada 16.12.2010-31.12.2010);

f) dobanzi de intarziere 0,04% in suma de 71 lei pentru restanta de 49L71 lei cu scadenta 15.09.2010, achitata in data de 23.12.2011 pentru 357 zile de intarziere (perioada 01.01.2011-23.12.2011);

g) dobanzi de intarziere 0,04% in suma de 3P3L6L70 lei si penalitati de intarziere 15% in suma de L21 lei pentru restanta de 2.P34P3L71 lei cu scadenta 15.12.2010, achitata in data de 23.12.2011 pentru 357 zile de intarziere (perioada 01.01.2011-23.12.2011);

h) total pentru plati anticipate 2010: majorari/dobanzi = L84 lei + L31 lei + L81 lei + L85 lei + L86lei + L87 lei + 71 lei + 3P3L6L70 lei = **L2L71 lei**; penalitati de intarziere = 2L71 lei + 74 lei + L21 lei = **L9L70 lei**;

- *pentru platile anticipate 2011:*

i) dobanzi de intarziere 0,04% in suma de L96 lei si penalitati de intarziere 15% in suma de L95 lei pentru suma L40 lei cu scadenta 15.03.2011 si achitata in 23.12.2011 pentru 283 zile intarziere (perioada 16.03.2011-23.12.2011);

j) dobanzi de intarziere 0,04% in suma de LL93 lei si penalitati de intarziere 15% in suma de LL6L70 lei pentru suma L49 lei cu scadenta 15.06.2011 si achitata in 23.12.2011 pentru 191 zile intarziere (perioada 16.06.2011-23.12.2011);

k) dobanzi de intarziere 0,04% in suma de L66 lei si penalitati de intarziere 15% in suma de LL6L70 lei pentru suma L49 lei cu scadenta 15.09.2011, ramasa neachitata la data de 31.12.2011 pentru 107 zile intarziere (perioada 16.09.2011-31.12.2011);

l) dobanzi de intarziere 0,04% in suma de P3L71 lei pentru suma L49 lei cu scadenta 15.12.2011, ramasa neachitata la data de 31.12.2011 pentru 16 zile intarziere (perioada 16.12.2011-31.12.2011);

m) total pentru plati anticipate 2011: dobanzi = L96 lei + LL93 lei + L66 lei + P3L71 lei = **L2 lei**; penalitati de intarziere = L95 lei + LL6L70 lei + LL6L70 lei = **L4 lei**.

In drept, potrivit art. 82 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile 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 reținere 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. [...]

(3) **Plățile anticipate se efectuează în 4 rate egale, până la data de 15 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru. [...]**".

Calculul accesoriilor pentru platile cu intarziere este reglementat de art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) **Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale".

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen **dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(6) **Pentru obligațiile fiscale neachitate la termenul de plată, reprezentând impozitul pe venit, se datorează dobânzi după cum urmează:**

a) pentru anul fiscal de impunere, dobânzile pentru plățile anticipate stabilite de organul fiscal prin decizii de plăți anticipate **se calculează până la data plății debitului sau, după caz, până la data de 31 decembrie;**

b) dobânzile pentru sumele neachitate în anul de impunere, potrivit lit. a), se calculează începând cu data de 1 ianuarie a anului următor până la data stingerii acestora inclusiv;

c) **în cazul în care impozitul pe venit stabilit prin decizia de impunere anuală este mai mic decât cel stabilit prin deciziile de plăți anticipate, dobânzile se recalculează, începând cu data de 1 ianuarie a anului următor celui de impunere, la soldul neachitat în raport cu impozitul anual stabilit prin decizia de impunere anuală, urmând a se face regularizarea dobânzilor în mod corespunzător.**

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale".

"Art. 120¹. - (1) **Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.**

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) **daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;**

b) **daca stingerea se realizeaza in urmatoarele P33 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;**

c) **dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.**

(3) **Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".**

Nivelul dobanzii de intarziere stabilit prin O.U.G. nr. 39/2010, in vigoare de la data de 1 iulie 2010 a fost stabilit la 0,05% pentru fiecare zi de intarziere si a fost micorat la 0,04% pentru fiecare zi prin O.U.G. nr. 88/2010, incepand cu data de 1 octombrie 2010.

Avand in vedere situatia fiscala a contribuabilei, astfel cum a fost prezentata in cuprinsul prezentei si prevederile legale antecitate rezulta:

- **sustinerea contestatoarei in sensul ca la sfarsitul anului 2009 avea achitata in plus suma de TP lei este neintemeiata, in conditiile in care din analiza prezentata in cuprinsul prezentei a rezultat un plus de doar L78 lei;**

- **obligatiile reprezentand plati anticipate incepand cu scadenta din 15.06.2010 au fost achitate de contestatoare cu intarziere, astfel ca accesoriile stabilite de organele fiscale pentru perioada de pana la 31.12.2010 sunt corect calculate;**

- **organele fiscale nu au tinut insa cont de prevederile art. 120 alin. (6) lit. c) din Codul de procedura fiscala, care obliga la recalcularea dobanzilor de intarziere în cazul în care impozitul pe venit stabilit prin decizia de impunere anuală este mai mic decât cel stabilit prin deciziile de plăți anticipate, astfel incat acestea sa fie datorate numai pentru soldul neachitat în raport cu impozitul anual stabilit prin decizia de impunere anuală.**

Astfel, pentru anul 2010, prin decizia de impunere anuala nr. dia/19.04.2011 organele fiscale au stabilit un impozit anual in suma de L3L70 lei si fata de platile

anticipate stabilite in suma de L36 lei rezulta o diferenta de impozit de regularizat in minus in suma de R lei ce trebuia luata in considerare pentru a fi posibila recalcularea accesoriilor doar la soldul ramas neachitat la data de 1 ianuarie 2011.

Acelasi rationament se aplica si pentru anul 2011 intrucat prin decizia de impunere anuala nr. dia6/15.03.2012, prin care organele fiscale au stabilit un impozit anual in suma de L83 lei si fata de platile anticipate stabilite in suma de L3L70 lei rezulta o diferenta de impozit de regularizat in minus in suma de L61 lei ce trebuia luata in considerare la stabilirea restantelor.

In consecinta, urmeaza a se mentine ca legal datorate si corect calculate accesoriile aferente platilor anticipate 2010, calculate doar pana la data de 31.12.2010 (majorari/dobanzi de intarziere in suma de L84 lei + L31 lei + L81 lei + L85 lei + L86lei + L87 lei = L1L6L70 lei si penalitati de intarziere in suma de 2L71 lei + 74 lei = 9P3L71 lei), astfel cum au fost ele stabilite prin decizia de accesorii nr. dacc1/31.12.2010, contestatia contribuabilei urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru majorari/dobanzi de intarziere in suma de L1L6L70 lei si penalitati de intarziere in suma de 9P3L71 lei.

Pentru accesoriile aferente platilor anticipate 2010, calculate incepand cu data de 1 ianuarie 2011 urmeaza a se desfiinta decizia de accesorii nr. 19P2281/06.06.2012 pentru L19 lei dobanzi de intarziere si L21 lei penalitati de intarziere, *organele fiscale urmand sa efectueze compensarea corespunzatoare cu diferenta de impozit stabilita in minus, astfel incat accesoriile sa fie recalulate si datorate doar la soldul neachitat la 1 ianuarie 2011 in raport cu impozitul anual stabilit prin decizia de impunere anuala, asa cum se prevede expres la art. 120 alin. (6) lit. c) din Codul de procedura fiscala.*

La recalcularea accesoriilor incepand cu data de 1 ianuarie 2011 organele fiscale vor tine cont de prevederile pct. 11.6 si pct. 11.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.NA.F. nr. 2.137/2011 care stabilesc urmatoarele:

“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”.

In ceea ce priveste accesoriile aferente platilor anticipate 2011, se retine ca acestea sunt influentate de compensarea ce trebuie efectuata pentru anul 2010, precum si de ordinea legala de stingere. Avand in vedere ca doamna ML nu contesta integral accesoriile aferente platilor anticipate 2011, in temeiul art. 213 alin. (1) din Codul de procedura fiscala conform caruia “solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii” urmeaza a se desfiinta in parte decizia de accesorii nr. dacc3/06.06.2012 pentru dobanzi de intarziere in suma de P22 lei si penalitati de

intarziere in suma de P2L6L70 lei (sumele care sunt contestate de contribuabila). La recalcularea accesoriilor pentru platile anticipate 2011 organele fiscale vor tine cont si de dobanzile si penalitatile de intarziere necontestate de contribuabila si ramase ca datorate in evidenta fiscala, precum si de prevederile art. 47 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel incat in sarcina contribuabilei sa ramana ca datorate doar accesoriile corect calculate.

Totodata, se retine ca prin contestatia formulata doamna ML a contestat accesorii aferente platilor anticipate 2010 in suma de P1 lei, desi organele fiscale au stabilit accesorii pentru aceste obligatii prin deciziile de accesorii atacate in suma de L29 lei, asa cum s-a aratat anterior, motiv pentru contestatia urmeaza a fi respinsa ca fara obiect pentru dobanzi de intarziere in suma de L31 lei, avand in vedere prevederile art. 206 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare conform carora "obiectul contestatiei îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat".

3.2. Cu privire la accesoriile aferente diferentelor de impozit anual de regularizat stabilite in plus

In fapt, prin deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale, organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au stabilit urmatoarele obligatii de plata accesorii aferente diferentelor de impozit anual de regularizat (cod 63) pentru contribuabila ML:

- prin decizia nr. dacc1/31.12.2010: dobanzi de intarziere in suma de LL68 lei;

- prin decizia nr. dacc2/06.06.2012: dobanzi de intarziere in suma de L16 lei si penalitati de intarziere in suma de 86P3L71 lei = L12 total accesorii.

Rezulta accesorii in cuantum total de **PL6L70 lei**, din care dobanzi de intarziere in suma de L26 lei si penalitati de intarziere in suma de 86P3L71 lei, calculate pentru diferenta de impozit anual de regularizat in plus aferenta anului 2009.

Din analiza anexelor la cele doua decizii, a situatiei fiscale pentru contul de diferente de regularizat, a adresei organelor fiscale nr. rr2/10.08.2012 si tinand cont de cele deja retinute prin prezenta rezulta urmatoarele:

- la data de 31.12.2009 contribuabila figura cu urmatoarele obligatii fiscale stabilite prin titluri de creanta comunicate: L5L71 lei diferenta in plus pentru anul 2005 + L56 lei diferenta inspectie fiscala + L5L70 lei diferenta in plus pentru anul 2006 – L60 lei diferenta in minus pentru anul 2008 = L90 lei, cu mentiunea ca diferenta in minus pentru anul 2007 in suma de TG4 lei a fost compensata in contul platilor anticipate datorate si nu poate fi luata in calcul;

- sumele achitate in perioada 2006-2009 erau in cuantum de L88 lei (cu luarea in considerare a faptului ca din plata efectuata in 23.1L386 suma de TGL71 lei a fost transferata pentru stingerea obligatiilor de plati anticipate);

- la aceeași data 31.12.2009 organele fiscale au stins din platile efectuate și accesorii în suma de L54 lei + L6L6L70 lei + LL66 lei + L64 lei = 5L1L6L70 lei, deși pentru acestea nu au fost emise decizii de calcul accesorii pentru a fi comunicate contribuabilului;

- pentru anul 2009 a fost emisă inițial decizia de impunere anuală nr. dia1/21.05.2010 cu un impozit anual datorat în suma de 14.69L70 lei, din care se deduc obligațiile de plată anticipate în suma de PA1 lei, rezultând o diferență de impozit anual de regularizat în plus în suma de L89 lei;

- ulterior, în urma depunerii de către contribuabil a declarației rectificative de venit, organul fiscal a emis o nouă decizie de impunere anuală nr. dia2/20.04.2011 cu un impozit anual datorat în suma de HD1 lei, din care se deduc obligațiile de plată anticipate în suma de PA1 lei, rezultând o diferență de impozit anual de regularizat în plus în suma de LL71 lei;

- din anexa la decizia nr. dacc1/31.12.2010 reiese că organul fiscal a calculat dobânzi de întârziere în cuantum de LL68 lei pentru perioada 22.10.2010-31.12.2010 pentru suma de L92 lei, ce reprezintă diferența între diferența de regularizat stabilită prin decizia inițială de L89 lei, diminuată cu suma de L60 lei, rămasă în plus după deducerea din plăți a obligațiilor principale și a accesoriilor (L88 lei – L90 lei – 5L1L6L70 lei = L60 lei);

- din anexa la decizia nr. dacc2/06.06.2012 reiese că organul fiscal a calculat accesorii începând cu data de 01.01.2011 pentru un sold restant de L91 lei, ce reprezintă diferența între diferența de regularizat stabilită prin decizia rectificativă de LL71 lei, diminuată cu suma de L60 lei;

- în evidența fiscală pentru anul 2010 sunt evidențiate dobânzi de întârziere în suma de L6L71 lei, organul fiscal precizând în adresa nr. rr4/21.09.2012 faptul că dobânzile inițiale de LL68 lei au fost calculate în funcție de debitul din decizia de impunere inițială.

Prin contestația formulată doamna ML susține că data de 20.10.2011, stabilită de organul fiscal ca scadența a diferenței de impozit final pentru anul 2009 este eronată, deoarece decizia i-a fost comunicată “la data de 07.12.2011, scadența legală fiind la data de 07.02.2012”, situație ce a fost contestată și care face obiectul dosarului nr. D1/2011.

In drept, potrivit art. 84 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 84. – (8) **Diferențele de impozit rămase de achitat** conform deciziei de impunere anuale **se plătesc în termen de cel mult P33 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”.

În speta sunt aplicabile și prevederile art. 45, art. 115, art. 119 și art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 45. - **Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului** sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii.”

“Art. 115. – (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**;

c) în funcție de data depunerii la organul fiscal a declarațiilor fiscale rectificative, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de contribuabil.”

“Art. 119. – (4) **Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii** întocmite în condițiile aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu excepția situației prevăzute la art. 142 alin. (6).”

“Art. 120. – (3) **În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează dobânzi pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia inclusiv**”.

Fata de situația analizată și prevederile legale antecitate se rețin următoarele:

- organele fiscale, în mod eronat, au stins din platile efectuate de contribuabil și obligații fiscale accesorii, deși acestea nu erau stabilite prin decizii referitoare la obligațiile de plată accesorii, care să fie comunicate contribuabilului, astfel încât acestea să fie opozabile și să intre în ordinea de stingere conform vechimii;

- organele fiscale au calculat eronat accesorii ținând cont de suma datorată conform deciziei de impunere inițiale, deși aceasta a fost diminuată în urma declarației rectificative și au rectificat această eroare doar în evidența proprie, fără să evidențieze acest lucru într-o decizie de corectare comunicată contribuabilului;

- organele fiscale au evidențiat în evidența fiscală a anului 2010 accesorii comunicate contribuabilului în anul 2012, deși acestea se înscriu în evidența doar la momentul comunicării către contribuabil;

- susținerea contestatoarei privind comunicarea deciziei de impunere prin care s-a stabilit obligația principală în data de 07.12.2011, ceea ce determină o scadență la 07.02.2012 este evident eronată, în condițiile în care dosarul nr. D1/2011 în care a contestat data scadenței a fost înregistrat pe rolul instanței în data de 10.03.2011.

În consecință, având în vedere că accesoriile au fost influențate, în primul rând, de faptul că din platile efectuate de contribuabil au fost stinse și accesorii nestabilite printr-un titlu de creanță și necomunicate, ceea ce presupune recalcularea accesoriilor de la bun început, precum și faptul că doamna ML nu a contestat integral accesoriile, urmează a se desființa, în parte, decizia de accesorii nr. dacc1/31.12.2010 pentru dobânzi de întârziere în suma de LL68 lei și decizia de accesorii nr. dacc2/06.06.2012 pentru dobânzi de întârziere în suma de L93 lei

si penalitati de intarziere in suma de 8P34 lei, in total accesorii in suma de P31 lei (suma contestata de contribuabila). La recalcularea accesoriiilor pentru diferenta de impozit anual de regularizat in plus organele fiscale vor proceda la reglarea situatiei fiscale prin eliminarea obligatiilor de plata accesorii nestabilite prin decizii necomunicate si vor tine cont si de dobanzile si penalitatile de intarziere necontestate de contribuabila si ramase ca datorate in evidenta fiscala, precum si de prevederile art. 47 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel incat in sarcina contribuabilei sa ramana ca datorate doar accesoriiile corect calculate.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 82 alin. (1), alin. (2) si alin. (3) si art. 84 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 45, art. 115 alin. (2), art. 119 alin. (1) si alin. (4), art. 120 alin. (1), alin. (3), alin. (6) si alin. (7), art. 120¹, art. 206 alin. (2), art. 213 alin. (1) si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 11.6 si pct. 11.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011

DECIDE

1. Respinge ca fiind fara obiect contestatia doamnei ML pentru dobanzi de intarziere aferente platilor anticipate 2010 in suma de L31 lei.

2. Respinge ca neintemeiata contestatia doamnei ML pentru dobanzi de intarziere aferente platilor anticipate in suma de L1L6L70 lei si penalitati de intarziere aferente in suma de 9P3L71 lei, stabilite de Administratia Finantelor Publice sector x prin decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale nr. dacc1/31.12.2010.

3. Desfiinteaza decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale nr. dacc3/06.06.2012 pentru dobanzi de intarziere in suma de L662 lei si penalitati de intarziere in suma de L94 lei aferente platilor anticipate, urmand a se incheia o noua decizie de calcul a accesoriiilor tinand cont de prevederile legale in materie si considerentele prezentei decizii.

4. Desfiinteaza decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale nr. dacc1/31.12.2010 pentru dobanzi de intarziere in suma de LL68 lei si decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale nr. dacc2/06.06.2012 pentru dobanzi de intarziere in suma de L93 lei si penalitati de intarziere in suma de 8P34 lei aferente diferentei de impozit anual de regularizat stabilita in plus, urmand a se incheia o noua decizie de calcul a accesoriiilor tinand cont de prevederile legale in materie si considerentele prezentei decizii.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.