

**DECIZIA NR. 2133 / 2018**  
privind soluționarea contestației formulate de  
domnul **XY**  
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. x/27.08.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov - Serviciul Soluționare Contestatii 2 a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Serviciul Evidența Plătitori Persoane Fizice prin adresa nr. x/14.08.2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr.x/27.08.2018, cu privire la contestația formulată de domnul XY, CNP x , cu domiciliul în loc. X, str.x, nr.x, ap.x, jud.X, cu sediul procesual ales la Cabinet de avocat XX, loc. X, str.x, nr.x, jud.X.

Obiectul contestației, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X sub nr. x/30.07.2018 și nr.x/03.08.2018 îl constituie Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.x/10.07.2018, comunicată la 23.07.2018, prin care s-au stabilit accesorii în sumă totală de **x lei** din care dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe venituri din activități independente în sumă de **v lei** și dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de stat în sumă de **z lei**.

Contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X sub nr.x/30.07.2018 și x/03.08.2018, formulată de domnul XY a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 270 (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport cu comunicarea Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. x/10.07.2018, la data de 23.07.2018 conform confirmării de primire existente în copie la dosarul cauzei , contestația fiind transmisă inițial prin fax la data de 30.07.2018 și depusă în original la sediul AJFP X ulterior în data de 03.08.2018 conform ștampilei acestei instituții.

Constatând că în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov este investită să soluționeze contestația formulată de domnul XY.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Domnul XY, în calitate de moștenitor legal al decedatului YY, formulează contestație împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.x/10.07.2018 prin care s-au stabilit obligații fiscale accesorii de plată în sumă totală de **x lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe venituri din activități independente și aferente contribuției de asigurări sociale de stat.

Petentul solicită revocarea deciziei atacate și exonerarea de la plata obligațiilor fiscale accesorii stabilite prin decizia contestată pentru motivul că decizia este nelegală și netemeinică.

Contestatorul afirmă că accesoriile calculate în decizia contestată sunt calculate asupra unui presupus debit datorat de către defunctul său tată YY și sunt aferente perioadei 2011-2018.Ca urmare a formulat contestație împotriva acestei decizii invocând prescripția având în vedere că pentru anul 2011 organul fiscal nu mai avea dreptul de a stabili obligații fiscale.

Contestatorul susține că atâta timp cât obligațiile fiscale principale au fost stabilite în mod netemeinic și nelegal este evident că și accesoriile calculate sunt stabilite nelegal.

Contribuabilul arată faptul că decesul tatălui a avut loc la data de 2013 și la data de 2013 a fost radiată la ORC persoana fizică „YY Persoană Fizică Autorizată” astfel este imposibil să se obțină venituri pe numele defunctului și ca urmare nu există obligații fiscale pe care să le preia.

Petentul solicită restituirea sumelor poprite de către AJFP X ca urmare a presupuselor venituri realizate de o persoană defunctă.

II. Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. x/10.07.2018, Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, a calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de x lei din care v lei aferente impozitului pe venituri din activități independente și dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de stat în sumă de 24v lei, în temeiul art. 98, lit. c) și art. 173 alin.(5) din Legea nr.207/2015, privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Din Anexa la decizia nr. x/10.07.2018, rezultă că suma de x lei reprezintă dobânzi și penalități de întârziere calculate pe perioada 31.12.2017 – 10.07.2018 pentru neplata debitului datorat de către YY, astfel:

- xx lei reprezentand dobânzi aferente debitului reprezentând impozit pe venituri din activități independente în valoare de x lei individualizat de plată prin Decizie de impunere plăți anticipate nr.x/14.06.2017;

- yy lei reprezentand penalități de întârziere aferente debitului reprezentând impozit pe venituri din activități independente în valoare de x lei individualizat de plată prin Decizie de impunere plăți anticipate nr.x/14.06.2017;

- vv lei reprezentand dobânzi aferente debitului reprezentând contribuții de asigurări sociale de stat datorate de persoanele care realizează venituri din activități independente în valoare de x lei individualizat de plată prin Decizie de impunere plăți anticipate nr.x/14.06.2017;

- zz lei reprezentand penalități de întârziere aferente debitului reprezentând contribuții de asigurări sociale de stat datorate de persoanele care realizează venituri din activități independente în valoare de x lei individualizat de plată prin Decizie de impunere plăți anticipate nr.x/14.06.2017.

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

***Cauza supusă soluționării este dacă organele fiscale au calculat corect și legal accesoriile în sumă de x lei în condițiile în care pe de o parte contribuabilul era decedat la data emiterii actului administrativ fiscal, iar pe de altă parte obligațiile fiscale neachitate revin în sarcina moștenitorilor care au acceptat succesiunea debitorului așa cum rezultă din certificatul de moștenitor.***

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. x/10.07.2018, Administrația Județeană a Finanțelor Publice X a calculat obligații de plată accesorii pe numele domnului XY, pe perioada 31.12.2017 – 10.07.2018, în sumă totală de x lei.

Documentul prin care s-au preluat debitele de plată asupra cărora au fost calculate accesorii este Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma preluării acestora de la contribuabilii radiată nr.x/16.05.2018 emisă de DGRFP Brașov –

Administrația Județeană a Finanțelor Publice X pe numele moștenitorului defunctului YY și anume:

- XY, CNP x, cu domiciliul în loc. X, str.x, nr.x, ap.x, județul X.

Decizia respectivă cuprinde debitele și majorările aferente în valoare totală de xxxxx lei, datorate de către defunctul YY pentru perioada 2011-2018, CNP x, cu ultimul domiciliu în loc. X, str.x, nr.x, ap.x, jud.X, decedat în anul 2013, astfel:

	Debit	Majorări
- Impozit pe ven.din activități independente(profesii libere)	xx lei	x lei
- Contribuție de asigurări sociale de stat	yy lei	y lei

**În drept**, potrivit art. 21, art. 23 și art. 27 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*„Art. 21 - (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impozitare care le generează sau în momentul la care contribuabilul/plătitorul este îndreptățit, potrivit legii, să ceară restituirea.*

*(2) Potrivit alin. (1), se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată sau dreptul contribuabilului/plătitorului de a solicita restituirea.”*

*„Art. 23 - (1) în cazul în care **obligația fiscală nu a fost îndeplinită de debitor, debitori devin**, în condițiile legii, următoarele persoane:*

*a) **moștenitorul care a acceptat succesiunea debitorului, în condițiile dreptului comun; (...)**”*

*„Art. 27 - (1) Drepturile și obligațiile din raportul juridic fiscal trec asupra succesorilor debitorului în condițiile dreptului comun, dispozițiile art. 23 rămânând aplicabile.”*

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 1114, alin (2) din Codul civil care precizează că:

*„Moștenitorii legali și legatarii universali sau cu titlu universal **răspund pentru datoriile și sarcinile moștenirii numai cu bunurile din patrimoniul succesoral, proporțional cu cota fiecăruia**”*

Fată de cele prezentate, se reține că obligațiile fiscale neîndeplinite de debitorul decedat revin moștenitorilor care au acceptat succesiunea debitorului în condițiile dreptului comun și răspund pentru datoriile și sarcinile moștenirii.

Conform Certificatului de Moștenitor x/27.03.2015, are calitatea de moștenitor domnul XY, CNP x, cu o cotă de 1/1 din masa succesorală.

Având în vedere calitatea de moștenitor, conform art.23 alin.(1) din Legea 207/2015, organul fiscal din cadrul AJFP X a emis Decizia de impunere nr.53/16.05.2018, prin care contestatorul a fost înștiințat despre obligațiile fiscale restante preluate de la defunctul YY.

Potrivit prevederilor art. 1, art. 21, art. 22, art. 93, art. 95, art. 152 și art. 154 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*„Art. 1 – (11) **creanță fiscală principală** - dreptul la perceperea impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, precum și dreptul contribuabilului la restituirea sumelor plătite fără a fi datorate și la rambursarea sumelor cuvenite, în situațiile și condițiile prevăzute de lege;*

**(12) creanță fiscală accesorie - dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților sau majorărilor aferente unor creanțe fiscale principale, precum și dreptul contribuabilului de a primi dobânzi, în condițiile legii; [...]"**

**„Art. 21 - (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impozitare care le generează sau în momentul la care contribuabilul/plătitorul este îndreptățit, potrivit legii, să ceară restituirea.**

**(2) Potrivit alin. (1), se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată sau dreptul contribuabilului/plătitorului de a solicita restituirea.”**

**„Art. 22 Stingerea creanțelor fiscale**

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

**„Art. 93 - (1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.**

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

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

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

**„Art. 95 - (1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent.**

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

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

**”Art. 98 Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere**

*Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:*

**a) deciziile privind soluționarea cererilor de rambursare de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind soluționarea cererilor de restituiri de creanțe fiscale;**

**b) deciziile referitoare la bazele de impozitare;**

**c) deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;**

**„Art. 152 - (2) Colectarea creanțelor fiscale se face în temeiul unui titlu de creanță fiscală sau al unui titlu executoriu, după caz.”**

**“Art. 153 - (1) În scopul exercitării activității de colectare a creanțelor fiscale, organul fiscal organizează, pentru fiecare contribuabil/plătitor, evidența creanțelor fiscale și modul de stingere a acestora. Evidența se organizează pe baza titlurilor de creanță fiscală și a actelor referitoare la stingerea creanțelor fiscale.”**

**„Art. 154 - (1) Creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează.”**

Având în vedere dispozițiile mai sus invocate, organul fiscal emite titluri de creanță în baza cărora realizează colectarea creanțelor fiscale.

Astfel, potrivit art. 173 și art. 174 și art.176 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

**„Art. 173. – (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”**

**Art. 174. – (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. [...]**

**(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.**

**Art. 176 - (1) 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. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.**

**(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.**

**(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”**

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezultă că 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. 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.

Mai mult, în cazul impozitului pe venit, procedura fiscală prevede o procedură specială de stabilire a accesoriilor, acestea neputând fi calculate decât după comunicarea deciziei de impunere prin care au fost stabilite debitele principale, astfel că, și în cazul plăților anticipate cu titlu de impozit, accesoriile nu pot fi calculate decât după comunicarea deciziei de impunere prin care acestea au fost individualizate.

De asemenea, obligațiile fiscale principale și accesorii se sting în ordinea vechimii prin încasare, iar pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată sau plata cu întârziere a creanțelor, debitorul datorează dobânzile/penalitățile de întârziere.

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.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și a prevederilor legale mai sus prezentate rezultă următoarele:

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. x/10.07.2018 s-au calculat accesorii pe numele XY, pe perioada 31.12.2017 – 10.07.2018, în sumă totală de x lei.

Documentul prin care contestatorul a fost înștiințat de sumele de plată asupra cărora au fost calculate accesoriile este Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma preluării acestora de la contribuabilii radiați nr.x/16.05.2018.

Împotriva acestei decizii petentul a formulat contestație solicitând anularea deciziei având în vedere că tatăl său a decedat la data de 18.01.2013 și astfel a fost imposibil să realizeze venituri ulterior anului 2012. Contestația a fost soluționată prin respingere ca fiind

neîntemeiată, prin Decizia nr.x/12.07.2018 emisă de AJFP X – Serviciul Executare Silită Persoane Fizice.

Prin contestația formulată contribuabilul susține că este nelegal și nelegitim emiterea deciziei după o perioadă mai mare de 5 ani.

Potrivit art. 347 și art. 352 alin. (1) și alin. (2) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015, în vigoare începând cu data de 01.01.2016, care stipulează:

**„Art. 347 - (1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.**

**(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit.”**

**„Art. 352 - (1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.**

**(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi.”**

Astfel, speței îi sunt aplicabile prevederile prevăzute la art. 91 din Codul de procedură fiscală aprobat prin O.G. nr. 92/2013 care stipulează următoarele:

**„Art. 91 - (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.**

**(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel. [...]**

În speță, devin astfel incidente și dispozițiile art. 23 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu completările și modificările ulterioare și, care prevăd:

**„Art. 23 - (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.**

**(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.”**

De asemenea în speță sunt incidente și prevederile art.2533 din Legea 287/2009 privind Codul civil, republicată, precum și ale art.689 din Legea nr.134/2010, privind Codul de procedură civilă, potrivit cărora:

**„Art. 2533 Suspendarea prescripției în materie succesorală**

**(1) Prescripția nu curge contra creditorilor defunctului în privința creanțelor pe care aceștia le au asupra moștenirii cât timp aceasta nu a fost acceptată de către succesibili ori, în lipsa acceptării, cât timp nu a fost numit un curator care să îi reprezinte.**

**(2) Ea nu curge nici contra moștenitorilor defunctului cât timp aceștia nu au acceptat moștenirea ori nu a fost numit un curator care să îi reprezinte.”**

**„Art. 689 Continuarea executării contra moștenitorilor**

**Dacă la moartea debitorului executarea era începută, ea se suspendă și nu va fi reluată împotriva succesibililor acceptanți decât după 10 zile de la data când aceștia au fost încunoștințați despre continuarea executării silită, dispozițiile art. 688 aplicându-se în mod corespunzător.”**

Potrivit dispozițiilor legale sus invocate dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, iar acest termen începe să curgă de la 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală. Nașterea creanțelor fiscale are loc la data depunerii declarației de venit la organul fiscal.

Prin urmare termenul a început să curgă începând cu data de 01.01.2012 pentru creanțele scadente în anul 2011 și a fost suspendat în perioada 18.01.2013 data decesului tatălui și 27.03.2015 data acceptării moștenirii și a fost reluat după 10 zile de la înștiințarea moștenitorului despre continuitatea executării silite (25.05.2018), astfel nu este împlinit termenul de prescripție, organul fiscal transferând obligațiile fiscale datorate de defunctul YY înăuntrul termenului de prescripție de 5 ani, și pe cale de consecință dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale nu era prescris.

În consecință, având în vedere că debitele au fost stabilite prin decizii de impunere și ținând cont că, contribuabilul avea obligația să efectueze plata la termenele scadente, domnul YY (decedat în anul 2013) nu a achitat obligațiile fiscale datorate, organul fiscal a stabilit corect în sarcina moștenitorului legal, XY, accesorii pentru perioada 31.12.2017 – 10.07.2018 când a fost emisă decizia de calcul accesorii, calculate asupra impozitului pe venituri din activități independente și asupra contribuției de asigurări sociale de stat pentru cota parte de 1/1 din masa succesorală.

Cu privire la solicitarea petentului de a restitui sumele recuperate prin măsurile de executare silită (poprire bancară) se reține că organul fiscal din cadrul AJFP X este competent pentru acest capăt de cerere și a formulat răspunsul nr.x/ 14.08.2018 prin care a comunicat petentului că potrivit informațiilor din baza de date sumele solicitate au participat la stingerea unei părți din obligațiile fiscale datorate.

Având în vedere cele reținute și faptul că baza de calcul pentru accesorii reprezintă obligația de plată principală, în cazul de speță impozit pe venituri din activități independente și CAS neachitate pe perioada 2011-2018, se constată că organele fiscale în mod legal au calculat accesoriile ținând cont și de principiul de drept **“accessorium sequitur principale”**, ca urmare contestația formulată de domnul XY (în calitate de moștenitor al defunctului YY) **se respinge ca neîntemeiată pentru suma de x lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din activități independente și a contribuției de asigurări sociale de stat.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art. 21, art. 23, art. 27, art. 153, art. 173, art. 174 și art. 176 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 82 și art. 296<sup>27</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.278 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 1114 din Codul civil, se:

## DECIDE

**Respingerea contestației ca fiind neîntemeiată** formulată de domnul XY (în calitate de moștenitor legal al defunctului YY - CNP x) împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. x/10.07.2018 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X pentru suma de x lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe venituri din activități independente și a contribuției de asigurări sociale de stat.

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