

DECIZIA nr. 380/14.07.2017
privind soluționarea contestației formulate de
domnul **MG**,
înregistrată la D.G.R.F.P.București sub nr. aaaa/26.05.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată de către Administrația sector 1 a Finanțelor Publice cu adresa nr. cccc/22.05.2017, înregistrată la D.G.R.F.P.București sub nr. aaaa/26.05.2017, completată cu adresa nr. ssss/07.09.2016 înregistrată la DGRFP București sub nr. dddd/15.06.2017 cu privire la contestația formulată de domnul MG, CNP, cu domiciliul în, București.

Obiectul contestației, înregistrată la Administrația sector 1 a Finanțelor Publice sub nr. dddd/29.03.2017, îl constituie Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dec, comunicată în data de 03.03.2017, prin care au fost calculate accesorii în sumă totală de y lei. Contestatarul contestă suma de x lei reprezentând accesorii aferente diferențelor de impozit de regularizat.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 269, art. 270 și art. 272 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de **domnul MG**.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a cauzei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestația formulată domnul MG solicită anularea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dec pentru următoarele motive:

- în cuprinsul deciziei apar dobânzi și penalități de întârziere aferente unor decizii de impunere pentru care obligațiile de plată principale au fost achitate în termen, respectiv pentru decizia de impunere nr. dec1/25.04.2016;
- organul fiscal a procedat eronat la stabilirea de plată accesorii pentru debite principale achitate în termen conform ordinelor de plată atașate în susținerea cauzei;
- în data de 25.04.2016 au fost emise un număr de 5 decizii de impunere aferente anului 2015 în sumă totală de 1.098.591 lei, unele dintre acestea stabilind o diferență în plus, iar altele o diferență în minus rezultând o diferență de achitat de q lei pe care a achitat-o în două tranșe prin transfer bancar la data de 06.05.2016 suma de w lei și la data de 09.05.2016 suma de z lei;
- pentru decizia de impunere nr. dec1/24.04.2016 s-a emis titlul executoriu nr. dec2/04.08.2016 și somația nr. dec3/04.08.2016 prin care s-a început executarea silită. Aceste titluri executorii au făcut obiectul dosarului nr. oooo/299/2016 soluționat în mod favorabil în data de 11.10.2016, în sensul în care instanța a admis cererea și a dispus anularea executării;
- prin decizia nr. 738/24.11.2016 pronunțată în soluționarea contestației administrative formulate împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. 4080153423485/11.07.2016 prin care organul de soluționare din cadrul DGRFP București recunoaște că „nu se poate pronunța cu privire la respectarea ordinii de stingere a obligațiilor fiscale, în condițiile în care, nu se face dovada respectării procedurii de

comunicare a deciziilor de impunere aferente anilor 2000-2004, nu se face nicio precizare cu privire la emiterea și comunicarea deciziilor de calcul accesorii în condițiile în care plățile efectuate de contribuabil sting obligațiile de plată restante pentru care nu există dovada comunicării”;

- prin Sentința civilă nr. 253/2005 a Tribunalului Timiș, secția comercială și de contencios administrativ a menționat că **„în temeiul principiului accesorium sequitur principale, întrucât soarta juridică a penalităților de întârziere o urmează pe cea a debitului principal motivele de nelegalitate și netemeinicie ale procesului verbal contestat prin prezenta cauză sunt aceleași cu cele pentru care este nelegal și netemeinic procesul verbal de control nr.. al pârâtei deoarece reclamanta nu datorează debitul principal în consecință nu datorează nici accesoriile potrivit art. 115 și 121 Cod procedură fiscală (...)”.**

În concluzie, contestatarul solicită anularea în parte a deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii pentru suma de x lei ca fiind nelegală și netemeinică.

II. Administrația sector 1 a Finanțelor Publice pe baza evidenței fiscale a emis Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dec prin care au fost calculate accesorii în sumă totală de y lei astfel:

- pentru impozitul pe venituri din activități independente suma de p lei;
- pentru diferențe de impozit anual de regularizat suma de x lei.

III. Față de constatările organului fiscal, susținerile contestatarului, reglementările legale în vigoare pentru perioada verificată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă contestatarul datorează accesorii stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale nr. dec în sumă de x lei în condițiile în care pe de o parte sumele achitate de contestatar au stins în ordinea vechimii obligațiile de plată existente în evidența fiscală pentru care organul fiscal nu face dovada comunicării acestora în vederea verificării ordinii de stingere, iar pe de altă parte nu au revizuit situația fiscală a acestuia în raport strict de considerentele deciziei de soluționare a contestației emisă sub nr. 738/24.11.2016.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dec, organele fiscale din cadrul Administrației sector 1 a Finanțelor Publice, au stabilit în sarcina contribuabilului MG accesorii în sumă de x lei aferente debitelor stabilite prin decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 2015 nr. dec1/25.04.2016 prin care organul fiscal a stabilit diferențe de impozit rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus în sumă de t lei.

Din situația analitică debite plăți solduri a domnului MG pentru contul “63 - diferențe de impozit anual de regularizat” rezultă că au fost efectuate plăți începând cu anul 2007, iar pentru anul 2016 au fost achitate plăți în sumă de h lei.

În referatul cu propuneri de soluționare organul fiscal precizează că sumele stabilite suplimentar prin deciziile de impunere anuale aferente anilor 2000-2004 au fost achitate cu întârziere fapt ce a condus la devansarea tuturor plăților ulterioare efectuate de contribuabil.

Cu privire la punerea în executare a celor constatate și a dispozițiilor date prin decizia nr. 738/24.11.2016 emisă de DGRFP București - Serviciul soluționare contestații 1, organul

fiscal emitent al actului contestat a răspuns că s-a procedat la scăderea accesoriilor în sumă de g lei.

În drept, potrivit art. 153, art. 165, art. 173, art. 174 și art. 176 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“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. 165 - (1) Dacă un debitor datorează mai multe tipuri de obligații fiscale, iar suma plătită nu este suficientă pentru a stinge toate obligațiile, atunci se stinge obligația fiscală pe care o indică debitorul, potrivit legii, sau care este distribuită potrivit prevederilor art. 163, după caz, stingerea efectuându-se, de drept, în următoarea ordine:

a) toate obligațiile fiscale principale, în ordinea vechimii, și apoi obligațiile fiscale accesorii, în ordinea vechimii;

b) obligațiile cu scadențe viitoare, la solicitarea debitorului. (...)

(3) În scopul stingerii obligațiilor fiscale, vechimea acestora se stabilește astfel:

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

b) în funcție de termenul de plată prevăzut la art. 156 alin. (1), pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de organul fiscal competent, 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/plătitor, în cazul în care legea prevede obligația acestuia de a calcula cuantumul obligației fiscale;”

“ 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.”

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

“Art. 84 - (6) Diferențele de impozit rămase de achitat conform deciziei de impunere anuală se plătesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, perioadă pentru care nu se calculează și nu se datorează sumele stabilite potrivit reglementărilor în materie, privind colectarea creanțelor bugetare.”

Din prevederile legale sus invocate rezultă că diferența de impozit pe venit 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.

Față de prevederile legale de mai sus, rezultă că accesoriile se datorează pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată. În ceea ce privește diferențele de impozit anual de regularizat stabilite în plus, acestea se

individualizează de către organul fiscal **prin decizii de impunere care produc efecte juridice din momentul în care sunt comunicate contribuabilului, inclusiv în ceea ce privește calcularea accesoriilor aferente.** Stingerea obligațiilor de plată se face cu respectarea ordinii legale, expres prevăzută de Codul de procedură fiscală, iar accesoriile se calculează **numai** pentru neachitarea la scadență de către debitor a obligațiilor de plată, **scadență 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.**

Din „Situatia analitica debite plati solduri”, se reține ca în contul „diferențe de impozit anual de regularizat” contribuabilul MG **a efectuat plăți cu întârziere,** sume ce au stins parțial obligații principale anterioare, în ordinea vechimii, conform prevederilor legale mai sus citate **debite ce nu erau comunicate la data stingerii.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

- prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dec, organele fiscale din cadrul Administrației sector 1 a Finanțelor Publice, au stabilit în sarcina contribuabilului MG accesorii în sumă de x lei aferente debitelor stabilite prin decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 2015;
- pentru debitele stabilite prin decizia de impunere aferentă anului 2015 contribuabilul a efectuat plăți în sumă de w lei și în sumă de z lei în data de 09.05.2016;
- din situația analitică debite plăți solduri a domnului MG pentru contul “63 - diferențe de impozit anual de regularizat” rezultă că au fost efectuate plăți începând cu anul 2007;
- din situația analitică debite plăți solduri aferentă anului 2016 rezultă că din plățile efectuate de contribuabil în sumă de h lei au fost stinse dobânzi și penalități de întârziere în sumă de b lei;
- în referatul cu propuneri de soluționare organul fiscal precizează că sumele stabilite suplimentar prin deciziile de impunere anuale aferente anilor 2000-2004 au fost achitate cu întârziere fapt ce a condus la devansarea tuturor plăților ulterioare efectuate de contribuabil.

Întrucât din dosarul cauzei transmis nu a rezultat dacă au fost puse în executare constatările și dispozițiile date prin decizia nr. 738/24.11.2016 emisă de DGRFP București prin Serviciul Soluționare contestații 1, prin adresa nr. aaaa/4970/31.05.2017, Serviciul soluționare contestații 1 a solicitat organului fiscal dovada comunicării accesoriilor în sumă de b lei și să precizeze dacă a pus în executare decizia nr. 738/24.11.2016 emisă de Serviciul soluționare contestații 1 și să transmită modul de soluționare a problemelor sesizate prin decizia nr. 738/24.11.2016.

Drept urmare, prin adresa nr. nnnn/14.06.2017 înregistrată la DGRFPB sub nr. mmmm/15.06.2017, organul emitent al actului atacat a răspuns că urmare primirii deciziei nr. 738 din 24.11.2016 s-a procedat la scăderea accesoriilor în sumă de g lei.

Pentru a pronunța această soluție Serviciul soluționare contestații 1 din cadrul DGRFPB a reținut în considerentele Deciziei nr. 738/24.11.2016 următoarele:

- nu se face dovada respectării procedurii de comunicare a deciziilor de impunere aferente anilor 2000-2004;
- nu se face nicio precizare cu privire la emiterea și comunicarea deciziilor de calcul accesorii în condițiile în care plățile efectuate de contribuabil sting obligațiile de plată restante pentru care nu există dovada comunicării iar din plățile efectuate au fost stinse și dobânzi și penalități de întârziere (din plata efectuată în data de 09.05.2016 au fost stinse dobânzi și penalități în sumă de b lei).

În lumina acestor considerente, organul de soluționare a contestației a dispus prin dispozitivul deciziei nr. 738/24.11.2016 desființarea actului atacat, urmând ca *Administrația sector 1 a Finantelor Publice sa reanalizeze situația fiscală a contribuabilului ținând cont de prevederile legale în vigoare pentru a determina în mod corect situația fiscală a contribuabilului, de motivațiile acestuia, de **dispozițiile legale vizând ordinea de stingere în funcție de data comunicării**, precum și de cele reținute prin prezenta exercitându-și rolul activ în vederea **stabilirii corecte a obligațiilor fiscale datorate**.*

Față de prevederile legale și a celor prezentate, rezultă că stingerea obligațiilor de plată se face cu respectarea ordinii legale, expres prevăzută de Codul de procedură fiscală, iar accesoriile se calculează **numai pentru neachitarea** la scadență de către debitor a obligațiilor de plată, scadență 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.**”*

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

În speță devin incidente prevederile stipulate la art.7 alin.(2) și art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din interpretarea cărora se reține că:

- în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilei/plătitoarei. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte;

- organul fiscal, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să verifice legalitatea și conformitatea îndeplinirii procedurii de comunicare, respectiv plicurile retur, anuntul individual/colectiv si/sau procesele verbale de îndeplinirea procedurilor de comunicare a deciziilor de impunere, respectarea stingerii obligațiilor de plată în ordinea vechimii în funcție de data comunicării, după caz.

Astfel, **se reține ca necesară stabilirea cu claritate a situației de fapt în vederea determinării corecte a situației fiscale a contribuabilului** de către organul fiscal de administrare, prin exercitarea rolului său activ, pe baza tuturor informațiilor și documentelor pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Ținând cont de cele mai sus prezentate, de dispozițiile imperative ale legii, precum și de faptul că plățile efectuate de contestator au stins, în ordinea vechimii, obligații de plată principale și obligații fiscale accesorii pentru care nu există la dosarul cauzei dovada comunicării, de faptul că organul fiscal nu a dat curs dispozițiilor cuprinse în Decizia nr. 738/24.11.2016 care sunt în strânsă legătură cu prezenta cauza supusă soluționării, organul de soluționare contestației 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice București este în imposibilitatea de a se pronunța asupra accesoriilor calculate de organul fiscal, motiv pentru care se impune desființarea parțială a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dec prin care au fost calculate accesorii în sumă de **x lei**.

Prin aplicarea prevederilor art.279 alin.(3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*“ (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. (...)***

(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 speță sunt aplicabile și prevederile pct. 11.4-11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, unde se stipulează:

“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 **MG** ținând cont de prevederile legale în vigoare pentru a determina în mod corect situația fiscală a contribuabilului, de motivațiile acestuia în cadrul contestației, de dispozițiile legale vizând ordinea de stingere în funcție de data comunicării a tuturor titlurilor de creanță, precum și de cele reținute prin prezenta exercitându-și rolul activ în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale datorate.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 7, art. 153, art. 165, art. 173, art. 174, art. 176 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 84 din Codul fiscal, punctele 11.4-11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015:

DECIDE:

Desființează în parte Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dec, prin care Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice a stabilit în sarcina domnului **MG** accesorii în sumă de **x lei** aferente diferențelor de impozit de regularizat, urmând ca organul fiscal să procedeze la **reanalizarea situației fiscale** a contribuabilului, ținând cont de prevederile legale, de motivațiile acestuia în contestație, 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.