

DECIZIA nr. 254 / 05.04.2013
privind solutionarea contestatiei formulata de domnul **X**,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x/14.12.2012

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. x/14.12.2012, inregistrata sub nr. x/14.12.2012, completata cu adresa nr. x/27.03.2013, inregistrata la DGFPMB sub nr. x/28.03.2013, de catre Administratia Finantelor Publice sector 4, cu privire la contestatia formulata de domnul **X**, cu domiciliul in Bucuresti, str. A nr. , bl. , sc. , ap. , sector 4.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector 4 sub nr. x/12.12.2012, il constituie Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/31.12.2011, prin care au fost stabilite obligatii fiscale accesorii in suma de **y lei**, reprezentand dobanda aferenta diferentei de impozit anual de regularizat.

Avand in vedere prevederile 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, coroborat cu pct. 3.9 din Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul **X**.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea contestatiei.

I. Prin contestatia formulata domnul **X** considera ca decizia nr. x/31.12.2011 prin care s-a stabilit suma de **y lei** a fost emisa cu depasirea termenului de 5 ani stabilit prin art. 91 din Codul de procedura fiscala.

Prin Somatia nr. x primita in data de 26.11.2012 i s-a comunicat ca debitul pretins este din anul 2001, fiind implinit termenul de prescriptie.

Referitor la termenul de promovare a contestatiei, contribuabilul arata ca actul atacat nu i-a fost comunicat astfel ca nu a inceput sa curga termenul de 30 de zile.

II. Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/31.12.2011, organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 4 au stabilit in sarcina contribuabilului **X** obligatii fiscale accesorii in suma de **y lei**, reprezentand dobanda aferenta diferentei de impozit anual de regularizat.

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

Cauza supusa solutionarii este daca pentru accesoriile in suma de y lei aferente diferentei de impozit anual de regularizat stabilita in plus pentru anul 2001 stabilite de organele fiscale a intervenit efectul prescriptiei extinctive, in conditiile in care, in cursul perioadei de prescriptie, organele fiscale au indeplinit succesiv acte de executare ce au constituit cauze de intrerupere a cursului prescriptiei, dupa fiecare intrerupere incepand sa curga un nou termen de prescriptie

In fapt, prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/31.12.2011, organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 4 au stabilit in sarcina contribuabilului X obligatii fiscale accesorii in suma de y lei, aferente diferentei de impozit anual de regularizat stabilit in plus prin decizia de impunere anuala pentru anul 2001, calculate pentru perioada 31.12.2010-31.1.2.2011.

Prin referatul cauzei se mentioneaza ca, pentru diferenta de impozit pe venit aferenta anului 2001 comunicata contribuabilului si neachitata au fost emise somatii si titluri executorii in perioada februarie 2005 - noiembrie 2012, astfel incat nu s-a implinit dreptul de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale sau de a cere executarea silita, asa cum invoca contestatarul.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 21, art. 23, art. 24, art. 119 si art. 120, din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 21. - (1) Creantele fiscale reprezinta drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezulta din raporturile de drept materiale fiscal.

(2) Din raporturile de drept prevazute la alin. (1) rezulta atat continutul, cat si cuantumul creantelor fiscale, reprezentand drepturi determinate constand in:

a) dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adaugata, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), denumite creante fiscale principale;

b) dreptul la perceperea dobânzilor, penalitatilor de întârziere sau majorarilor de întârziere, dupa caz, în conditiile legii, denumite creante fiscale accesorii. (...)."

"Art. 23 - Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(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."

"Art. 24 - Stingerea creanțelor fiscale

Creantele fiscale se sting prin încasare, compensare, executare silită, scutire, anulare, prescripție și prin alte modalități prevăzute de lege."

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

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

(...).

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

Cu privire la scadența impozitului pe venitul anual global art. 84 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede ca "**diferențele de impozit ramase de achitat conform deciziei de impunere anuală se plătesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere** (...)"

Concluzionând, din dispozițiile legale sus-citate 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 platitorului din momentul comunicării sau la o dată ulterioară acesteia.

În cazul impozitului pe venit, scadența obligației de plată principală, care determină și momentul din care se pot naște obligațiile de plată accesorii, ca o consecință a neachitării până la scadența a obligației principale este stabilită în funcție de momentul comunicării deciziei de impunere.

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.

De asemenea, stingerea obligațiilor de plată se face cu respectarea ordinii legale, expres prevăzută de Codul de procedură fiscală, republicat, iar accesoriile se calculează **numai** pentru neachitarea la scadență de către debitor a obligațiilor de plată, **scadența care în cazul impozitului pe venit este determinată în funcție de data comunicării deciziilor de impunere prin care s-au individualizat obligațiile de plată.**

Referitor la prescripția dreptului organului fiscal de a stabili accesorii aferente impozitului pe venit :

Conform prevederilor art. 231 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează:

"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."

Potrivit dispozitiilor pct. 1 din OPANAF nr. 1754/2008 pentru aprobarea Deciziei Comisiei de proceduri fiscale nr. 2/2008:

"1. În aplicarea art. 231 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

Termenele în curs la data intrarii în vigoare a Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, **se calculeaza dupa normele legale în vigoare la data când acestea au început sa curga. Întreruperea si/sau suspendarea termenului de prescriptie se supun/supune normelor în vigoare la data când acestea s-au produs.**"

Aceste dispozitii legale sunt dispozitii cu caracter general care reglementeaza situatia termenelor care au inceput sa curga sub imperiul legilor anterioare si pentru care legiuitorul a statuat ca raman supuse legilor vechi, ca exceptie expresa de la principiul neretroactivitatii.

Avand in vedere ca obiectul impunerii il constituie dobanzile aferente diferentei de impozit anual de regularizat in plus pentru anul 2001 si tinand cont de principiul accessorium sequitur principale, norma legala in vigoare la data la care a inceput sa curga prescriptia extinctiva este O.G. nr. 70/1997 privind controlul fiscal:

"**Art. 21.** - Dreptul organelor de control fiscal sau, dupa caz, al serviciilor de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale de a stabili diferente de impozite si majorari de întârziere pentru neplata în termen a acestora, precum si de a constata contraventii si a aplica amenzi si penalitati pentru faptele ale caror constatare si sanctionare sunt, potrivit legii, de competenta organelor de control fiscal sau, dupa caz, a serviciilor de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, pentru o perioada impozabila, se prescrie dupa cum urmeaza:

a) **în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declaratiei pentru perioada respectiva;**

b) în termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plata a impozitului, în cazul în care legea nu prevede obligatia depunerii declaratiei;

c) în termen de 5 ani de la data comunicarii, catre contribuabil, a impozitului stabilit de organele fiscale sau, dupa caz, de serviciile de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale în conditiile prevazute de lege."

"**Art. 22.** Termenele de prescriptie prevazute la art. 21 **se întrerup:**

a) în cazurile si în conditiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescriptie a dreptului la actiune;

b) la data depunerii de catre contribuabil a declaratiei fiscale dupa expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data efectuarii de catre contribuabil a unui act voluntar de recunoastere a impozitului datorat, inclusiv plata integrala sau partiala a acestuia;

d) la data comunicării către contribuabil, a unor diferențe de impozit stabilite de organele fiscale sau, după caz, de serviciile de specialitate ale autorităților administrației publice locale, ca urmare a acțiunilor de control.”

Cu privire la termenul de prescripție privind stabilirea obligațiilor fiscale, în speță sunt aplicabile și dispozițiile art. 91 alin. (1) și (2) și art. 92 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“**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.”

“**Art. 92** - (1) Termenele prevăzute la art. 91 se întrerup și se suspendă în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune **potrivit dreptului comun**.”

În ceea ce privește termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili impozitul pe venitul anual datorat pentru veniturile realizate de persoanele fizice în anul 2001, acesta începe să curgă de la data de 31.05.2002 (termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă, în conformitate cu dispozițiile art.62 alin.(1) din O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, modificată prin OUG nr. 53/2002 pentru modificarea termenului de depunere a declarațiilor de venit pe anul 2001) și se împlineste la 31.05.2007. La data de 14.09.2002 i s-a comunicat contestatarului diferența de impozit pe venit în suma de z lei (z rol), drept pentru care începând cu data de 14.09.2002 s-a întrerupt cursul prescripției, începând să curgă un nou curs al prescripției.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei transmise de Administrația Finanelor Publice sector 4, precum și din precizările făcute prin referatul cauzei și cele transmise prin adresă nr.x/27.03.2013 privind completarea dosarului contestației rezultă următoarele:

1. Prin decizia de impunere anuală pentru persoanele fizice române cu domiciliul în România pe anul 2001 nr. x/10.09.2002, s-a stabilit o diferență de impozit anual de plată în suma de z lei (rol), respectiv z lei (ron).

Decizia de impunere nr. x/10.09.2002 a fost comunicată la data de 14.09.2002, conform semnăturii de pe confirmarea de primire existentă la dosarul cauzei.

2. Din situația analitică debite plăți solduri existentă la data de 31.12.2003 și din precizările organului fiscal rezultă că debitul în suma de z lei (ron) a fost diminuat cu accesorii în suma de z lei (ron), rămânând un debit neachitat în suma de z lei (ron).

3. Accesoriile in suma de y lei stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/31.12.2011 au fost calculate de AFP sector 4 asupra obligatiei de plata ramasa neachitata in suma de z lei.

4. In ceea ce priveste debitul ramas neachitat in suma de z lei, reprezentand diferenta de impozit pe venit aferenta anului 2001, AFP sector 4 a emis pe numele contribuabilului X, urmatoarele documente de executare silita:

- Somatia nr.x/17.02.2005 si titlul executoriu nr.x/17.02.2005, comunicate conform confirmarii de primire din data de 24.02.2005;

- Somatia nr.x/17.04.2006 si titlul executoriu nr.x/17.04.2005, comunicate conform confirmarii de primire din data de 05.05.2006;

- Somatia nr.x/25.09.2007 si titlul executoriu nr.x/25.09.2007, comunicate conform confirmarii de primire din data de 24.10.2007.

Potrivit dispozitiilor art. 44 si art. 45 din Codul de procedura fiscala, republicat, obligatiile de plata stabilite si individualizate de organul fiscal prin titluri de creanta, in speta diferenta de impozit pe venitul anual de regularizat in plus pentru anul 2001, precum si obligatiile fiscale accesorii datorate pentru neplata/plata cu intarziere a acestor diferente, produc efecte din momentul in care sunt comunicate contribuabilului (in acelasi sens, si somatia si titlurile executorii produc efecte din momentul in care sunt comunicate); de asemenea comunicarea trebuie sa fie efectuata in interiorul termenului de prescriptie, cu respectarea dispozitiilor legale, tocmai pentru a da dreptul organul fiscal de a cere plata sumelor respective.

Intrucat pentru impozitul pe venit stabilit pe anul 2001 exista dovada de comunicare a titlului de creanta prin care s-a individualizat obligatia de plata in suma de z lei, contrar sustinerilor contestatarului, din care s-au sczut accesorii in suma de z lei, rezulta ca organul fiscal este indreptatit sa calculeze accesorii pentru diferenta de impozit pe venit ramasa neachitata in suma de z lei, in conditiile in care pana la implinirea termenului de prescriptie a obligatiei stabilite (31.05.2007) au intervenit mai multe intreruperi ale cursului prescriptiei, organul fiscal a emis somatii de plata, acestea fiind confirmate de primire catre contribuabil, respective 14.09.2002; 24.02.2005; 05.05.2006; 24.10.2007.

Prin urmare, contrar sustinerilor contestatarului se constata ca, **in tot cursul perioadei analizate, organele fiscale au indeplinit acte de executare silita prin comunicarea somatiilor catre debitor care, in conformitate cu dispozitiile legale antecitate, constituie cauze de intrerupere a cursului prescriptiei (actele de executare fiind indeplinite inlauntrul perioadei de prescriptie) si care au condus la curgerea unor noi termene de prescriptie, astfel ca la data de 26.11.2012 (cand contestatorul sustine ca a primit somatia nr. x/2012/x pentru suma de y lei) era in curs noul termen de prescriptie.**

Ca atare, **nefiind prescris dreptul de a cere executarea silita a debitului principal reprezentand impozit pe venit de plata stabilit prin decizia de impunere anuala pe anul 2001 nr. x/10.09.2002 nu este prescris nici dreptul organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale accesorii aferente acestui debit.**

Cum debitul principal in suma de 72 lei (z lei - z lei) nu a fost achitat pana la data emiterii deciziei contestate organele fiscale au calculat accesorii pentru perioada 31.12.2010-31.12.2011, in conformitate cu prevederile art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, conform carora:

"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**".

Rezulta ca sustinerile contestatorului privind prescrierea dreptului organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale accesorii nu au niciun temei, acesta calculand implinirea termenului de prescriptie prin ignorarea actelor de executare ce i-au fost comunicate succesiv de-a lungul perioadei si care au constituit tot atatea cauze de intrerupere a cursului prescriptiei si de curgere a unor noi termene de prescriptie.

Tinand cont de aspectele prezentate, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulate impotriva Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/31.12.2011 emisa de AFP sector 4 pentru accesorii aferente impozitului pe venit in suma de y lei.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 21, art. 23, art. 24, art. 91, art. 92, art. 119, art. 120, art. 216 si art. 231 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art.21 si art.22 din O.G. nr. 70/1997 privind controlul fiscal, pct. 1 din OPANAF nr. 1754/2008 pentru aprobarea Deciziei Comisiei de proceduri fiscale nr. 2/2008:

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de contribuabilul X impotriva Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/31.12.2011

emisa de AFP sector 4 pentru accesorii aferente impozitului pe venit in suma de y lei.

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