

DECIZIA nr. 27/2016
privind solutionarea contestatiei formulata de
contribuabila **x**,
inregistrata la DGRFPB sub nr. **x**

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti a fost sesizata de AS1FP, cu adresele nr. **x**, inregistrate la DGRFPB sub nr. **x** asupra contestatiei formulata de doamna **x**, cu domiciliul in **x** si sediul de corespondenta la sediul **x** Cabinet de avocat din **x**.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de **21.09.2015**, inregistrata la AS1FP sub nr. **x**, il constituie Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. **x** emisa de AS1FP, comunicata contribuabilei in data de **20.08.2015**, prin care s-au stabilit obligatii de plata accesorii aferente impozitului pe venit in suma totala de **x** lei.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, coroborate cu dispozitiile art. 352 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de doamna **x**.

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

I. In sustinerea contestatiei contribuabila aduce urmatoarele argumente:

La data de 20.08.2015 a luat act de faptul ca este executata silit pentru neplata obligatiilor de plata accesorii pentru perioada 31.12.2014 - 10.08.2015, calculate in baza unor decizii de impunere privind platile anticipate aferente anilor 2005 - 2007.

Titlul executoriu nr. **x** a fost desfiintat prin sentinta civila nr. **x**, intrucat organul fiscal nu a facut dovada ca a respectat dispozitiile legale privind comunicarea deciziilor respective, comunicarea fiind realizata doar prin posta.

Titlul de creanta trebuie comunicat contribuabilului, devenindu-i opozabil numai de la data comunicarii.

In concluzie, doamna **x** solicita admiterea contestatiei.

II. Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. **x**, AS1FP a stabilit obligatii de plata accesorii aferente impozitului pe venit in suma totala de **x** lei.

III. Avand in vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatarile organelor fiscale, sustinerile contestatarei si prevederile legale in vigoare pe perioada supusa impunerii se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGRFPB se poate pronunta cu privire la legalitatea calcularii accesoriilor aferente impozitului pe venit in suma de **x** lei prin decizia de impunere contestata, in conditiile in care organul fiscal nu poate face dovada comunicarii tuturor deciziilor de impunere prin care s-au individualizat debitele asupra carora s-au calculat accesoriile contestate.

In fapt, prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x, AS1FP a stabilit, pentru perioada 31.12.2014 - 10.08.2015, obligatii de plata accesorii aferente impozitului pe venit in suma totala de x lei.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 21, art. 44, art. 45, art. 85, art. 86, 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. 21.** - (1) Creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal.

(2) Din raporturile de drept prevăzute la alin. (1) rezultă atât conținutul, cât și quantumul creanțelor fiscale, reprezentând drepturi determinate constând în:

a) dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), denumite creanțe fiscale principale;

b) dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților de întârziere sau majorărilor de întârziere, după caz, în condițiile legii, denumite creanțe fiscale accesorii. (...)"

« **Art. 44.** - (1) **Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului căruia îi este destinat.** În situația contribuabililor fără domiciliu fiscal în România, care și-au desemnat împuternicit potrivit art. 18 alin. (4), precum și în situația numirii unui curator fiscal, în condițiile art. 19, actul administrativ fiscal se comunică împuternicitului sau curatorului, după caz.»

"**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.**

(2) **Actul administrativ fiscal ce nu a fost comunicat potrivit art. 44 nu este opozabil contribuabilului și nu produce niciun efect juridic.**"

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

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

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

"**Art. 86.** - (1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale. (...)

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

"**Art. 120.** - (1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la

scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(...) (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 recalculază, 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."

« **Art. 120¹** (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.»

În speta sunt aplicabile și prevederile art. 82 și art. 86 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2007 :

“**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. Pentru declarațiile de venit estimativ depuse în luna decembrie nu se mai stabilesc plăți anticipate, venitul net aferent perioadei până la sfârșitul anului urmând să fie supus impozitării, pe baza deciziei de impunere emise pe baza declarației privind venitul realizat. Plățile anticipate pentru veniturile din cedarea folosinței bunurilor, cu excepția veniturilor din arendă, se stabilesc de organul fiscal astfel:

a) pe baza contractului încheiat între părți; sau

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

(3) Plățile anticipate se efectuează în 4 rate egale, până la data de 15 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru, cu excepția impozitului pe veniturile din arendare, pentru care plata impozitului se efectuează potrivit deciziei emise pe baza declarației privind venitul realizat. Contribuabilii care determină venitul net din activități agricole, potrivit art. 72 și 73, datorează plăți anticipate către bugetul de stat pentru impozitul aferent acestui venit, în două rate egale, astfel: 50% din impozit, până la data de 1 septembrie inclusiv, și 50% din impozit, până la data de 15 noiembrie inclusiv. ”

“Art. 84 (...) (5) Organul fiscal stabilește impozitul anual datorat și emite o decizie de impunere, în intervalul și în forma stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice.

(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.”

Se retine ca prevederi legale similare exista pe intreaga perioada (2004 - 2007) pentru care au fost stabilite debitele asupra carora s-au calculat accesoriile contestate.

Prin urmare, dobanzile/penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport cu debitul principal, in situatia in care suma datorata in contul acestui debit a fost stabilita prin decizie emisa de organul fiscal, opozabila platitorului din momentul comunicarii sau la o data ulterioara acesteia. **Efectul opozabilitatii titlului de creanta prin care s-a stabilit obligatia principala consta in aceea ca autoritatea fiscala nu este in drept sa calculeze accesorii si sa pretinda plata acestora, cata vreme contribuabila nu este obligata la plata debitului principal care a generat accesoriile pretinse.**

Mai mult, in cazul impozitului pe venit, procedura fiscala prevede o procedura speciala de stabilire a accesoriilor; in acest sens, pentru perioada 2004 - 2007, contribuabilii care au desfasurat activitate si care **au avut obligatia efectuarii de plati anticipate in anul precedent,** au avut si obligatia efectuarii platilor anticipate pentru anul curent, pentru sumele cu titlu de impozit, pana la data de 15 inclusiv a ultimei luni din trimestru, **la nivelul celui stabilit pentru trimestru IV al anului precedent.** In situatia in care contribuabilii nu-si indeplinesc obligatia de plata a impozitului, se calculeaza si datoreaza obligatii fiscale accesorii, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

In situatia in care contribuabilii **nu au avut obligatia efectuarii de plati anticipate in anul precedent,** au obligatia efectuarii de **plati anticipate pentru anul curent, pentru sumele cu titlu de impozit inscrise in decizie** si pentru termenele de plata care au expirat, la data comunicarii de catre organul fiscal a deciziei de impunere pentru plati anticipate. In acesta situatie nu se calculeaza accesorii.

Totodata, eventualele obligatii de plata ca urmare a **regularizarilor anuale,** se achita in termen de cel mult **60 de zile de la data comunicarii deciziei,** perioada pentru care nu se calculeaza obligatii fiscale accesorii.

In aceslasi sens este si punctul de vedere al Directiei Generale de Reglementare a Colectarii Creantelor Bugetare din cadrul ANAF exprimat prin adresa nr. x, inregistrata la DGRFP sub nr. x.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta ca prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x, AS1FP a stabilit, pentru perioada 31.12.2014 - 10.08.2015, obligatii de plata accesorii aferente impozitului pe venit in

suma totala de x lei, debitele asupra carora s-au calculat accesoriile contestate fiind individualizate prin urmatoarele titluri de creanta:

1. - decizia de impunere privind platile anticipate cu titlu de impozit privind veniturile din cedarea folosintei bunurilor nr. x pentru anul 2005, data inceperii realizarii venitului fiind 01.07.2005, contract nr. x:

15.09.2005 = x lei;

15.12.2005 = x lei.

2. - decizia de impunere privind platile anticipate cu titlu de impozit privind veniturile din cedarea folosintei bunurilor nr. x pentru anul 2006, data incetarii realizarii venitului fiind 30.06.2006, contract nr. x:

15.03.2006 = x lei;

15.06.2006 = x lei;

15.09.2006 = x lei.

3. - decizia de impunere privind platile anticipate cu titlu de impozit privind veniturile din cedarea folosintei bunurilor nr. x, data inceperii realizarii venitului fiind 01.07.2006 pentru anul 2006, contract nr. x:

15.09.2006 = x lei;

15.12.2006 = x lei

4. - decizia de impunere privind platile anticipate cu titlu de impozit privind veniturile din cedarea folosintei bunurilor nr. x pentru anul 2007, data incetarii realizarii venitului fiind 30.06.2007, contract nr. x:

15.03.2007 = x lei;

15.06.2007 = x lei;

15.09.2007 = x lei.

5. - decizia de impunere anuala nr. x pentru anul 2004, prin care s-a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat in plus in suma de x lei.

In ceea ce priveste dovada comunicarii deciziilor de impunere anterior enumerate, prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organul fiscal a comunicat urmatoarele, **fara a anexa niciun document in acest sens**:

- decizia de impunere nr. x a fost comunicata prin publicare pe site in data de 29.10.2012;

- decizia de impunere nr. x a fost comunicata prin publicare pe site in data de 18.12.2008;

- decizia de impunere nr. x a fost comunicata cu confirmare de primire in data de 31.03.2006;

- pentru decizia de impunere nr. x nu se poate face dovada confirmarii de primire.

Intrucat la dosarul cauzei nu au fost anexate dovezile privind respectarea procedurii legale de comunicare a deciziilor de impunere emise de organul fiscal, organul de solutionare a contestatiei i-a solicitat in mod repetat AS1FP prin adresele nr. x, complinirea acestor lipsuri.

Drept urmare, prin adresa nr. x inregistrata la DGRFPB sub nr. x, organul emitent al actului atacat a raspuns partial solicitarilor organului de solutionare a contestatiei, comunicand numai faptul ca in legatura cu decizia de impunere anuala nr. x nu se afla in posesia confirmarii de primire si nici a plicului retur.

Mai mult, prin Sentinta civila nr. x emisa de Judecatoria Sectorului 1 Bucuresti, definitiva potrivit Hotararii x, pronuntata cu privire la contestatia la executare formulata de doamna x impotriva Somatiei nr. x si a Titlului executoriu nr. x emise in legatura inclusiv cu deciziile de impunere prin care s-au individualizat debitele asupra carora s-au calculat accesoriile contestate, instanta a dispus admiterea contestatiei la executare si anulara actelor atacate, retinand in cuprinsul sentintei urmatoarele:

“Niciuna dintre deciziile de impunere in baza carora au fost emise actele de executare - somatii si titluri executorii, nu a fost comunicata contestatarei in mod legal. Astfel, intimata a aratat ca deciziile de impunere au fost comunicate, iar instanta retine ca aceasta s-a realizat prin publicitate (...). Aceasta modalitate de comunicare este nelegala. (...)

In cauza, intimata (AS1FP) nu a facut dovada ca a incercat comunicarea deciziilor de impunere la domiciliu, procedand in mod direct la afisarea unui anunt colectiv.”

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca, AS1FP a stabilit in sarcina contribuabilei accesorii in suma de x lei, in conditiile in care nu poate face dovada comunicarii deciziilor de impunere prin care s-au individualizat debitele asupra carora au fost calculate accesoriile contestate.

Tinand cont de aspectele prezentate, organul de solutionare a contestatiei din cadrul DGRFPB nu se poate pronunta cu privire la legalitatea calcularii accesoriilor contestate, motiv pentru care in temeiul dispozitiilor art. 216 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, republicat, urmeaza a se desfiinta Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x, prin care AS1FP a stabilit obligatii de plata accesorii aferente impozitului pe venit in suma totala de x lei.

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014, unde se stipuleaza:

“**11.5.** 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.

11.6. 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 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.”

Prin urmare, AS1FP va proceda la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, in vederea stabilirii situatiei de fapt fiscale a contribuabilei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 82 si art. 86 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile aprobate prin OPANAF nr. 2906/2015, art. 21, art. 44, art. 45, art. 85, art. 86, art. 119 si art. 120 si art. 216 alin

3 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE

Desfiinteaza Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x, prin care AS1FP a stabilit obligatii de plata accesorii aferente impozitului pe venit in suma totala de x lei, urmand ca organul fiscal sa procedeze la reanalizarea situatiei de fapt fiscale a contribuabilei, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie.

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.