

DECIZIA nr.372/2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
doamna X,
in calitate de mostenitoare a **domnului Y**,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ..

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Sector .. a Finantelor Publice, cu adresele nr. ..si nr. .., inregistrate la DGRFPB sub nr. .. si nr. ..., asupra contestatiei formulata de doamna X, cu domiciliul in Bucuresti, str. .., in calitate de mostenitoare a domnului Y, prin Cabinet avocat .., cu domiciliul ales pentru comunicarea actelor de procedura în...

Obiectul contestatiei, transmisa prin poșta la data de 18.09.2014 și inregistrata la Administratia Sector .. a Finantelor Publice sub nr..., il constituie decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. ..emisa de AS..FP pe numele domnului Y, comunicata in data de **22.08.2014**, prin care s-au stabilit obligatii de plata accesorii aferente impozitului pe venituri din cedarea folosintei bunurilor in suma totala de.. **lei**.

Se retine ca, urmare decesului domnului Y in data de 05.07.2009, potrivit Certificatului de mostenitor nr. .., doamna X, in calitate de legatar universal, are vocatie la intreaga masa succesorala.

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, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de doamna X, in calitate de mostenitoare a domnului Y.

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

I. Prin contestatia formulata contestatara solicita anularea Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. .., invocand în susținere urmatoarele argumente :

- X este mostenitoarea domnului Y, decedat la data de 05.07.2009, contribuabil in sarcina caruia au fost stabilite obligatiile de plata contestate ;

- Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. ..este lovita de nulitate, avand in vedere urmatoarele considerente :

1. Lipsa capacitatii de folosinta a titularului obligatiei, Y, conform art. 34 si 35 din Codul civil.

2. Obligatiile fiscale accesorii nu exista, intrucat se refera la un debit reprezentand impozit pe venitul din cedarea folosintei bunurilor, în baza contractelor de inchiriere ce au fost reziliate sau si-au incetat efectele de drept inca din anul 2005, respectiv 2006.

Desi debitul nu este datorat, la data de 29.12.2012, in numele lui Y a fost platita suma comunicata ca debit principal.

II. Prin decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ..., Administrația Sector...a Finanțelor Publice a stabilit în sarcina domnului Y prin care s-au stabilit obligații de plată accesorii aferente impozitului pe venituri din cedarea folosinței bunurilor în sumă totală de .. lei.

III. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatarului și prevederile legale în vigoare pe perioada supusă impunerii se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă Serviciul soluționare contestații din cadrul DGRFPB se poate pronunța cu privire la legalitatea calculării accesoriilor aferente impozitului pe venit în sumă totală de ... lei, în condițiile în care organul fiscal nu poate face dovada comunicării deciziilor de impunere prin care s-au individualizat debitele asupra carora s-au calculat accesoriile contestate.

In fapt, prin decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ..., AS..FP a stabilit în sarcina domnului Y, obligații de plată accesorii, pe perioada 31.12.2013 – 05.08.2014, în sumă totală de.. lei.

Debitele asupra carora s-au calculat accesorii contestate au fost individualizate prin următoarele decizii de impunere :

- nr. .. pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2005;
- nr. . pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2005;
- nr. . pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2006;
- nr. . pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2006;
- nr. . pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2006;
- nr. . pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2007;
- nr. . pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2007;
- nr. . pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2008;
- nr. . pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2005;
- nr. . pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2009.

Se reține că, urmare decesului domnului Y în data de 05.07.2009, potrivit Certificatului de moștenitor nr. ., doamna X, în calitate de legatar universal, are vocație la întreaga masă succesorală.

In drept, potrivit dispozițiilor art. 21, art. 25, art. 43, art. 44, art. 45, art. 46, art. 85, art. 86, art. 119 și art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările 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 cuantumul 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. 25. (2) În cazul în care obligația de plată nu a fost îndeplinită de debitor, **debitori devin**, în condițiile legii, următorii:

a) mostenitorul care a acceptat succesiunea contribuabilului debitor. »

« **Art. 43. (3)** Actul administrativ fiscal emis în condițiile alin. (2) prin intermediul unui centru de imprimare masivă este valabil și în cazul în care nu poartă semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, și stampila organului emitent, dacă îndeplinește cerințele legale aplicabile în materie. »

« **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. 46. Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.'

"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 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 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. "

« **Art. 120¹ (1)** Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

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

Fata de prevederile legale de mai sus, rezulta ca dobanzile si penalitatile de intarziere se datoreaza pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata. In ceea ce priveste platile anticipate cu titlu de impozit, acestea se individualizeaza de catre organul fiscal prin decizii de impunere care produc efecte juridice din momentul în care sunt comunicate contribuabilului, inclusiv în ceea ce priveste calcularea accesoriilor aferente.

Astfel ca:

- referitor la dobanzile/penalitatile de intarziere, acestea se calculeaza de organul fiscal pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata si se individualizeaza prin decizie de impunere care se comunica contribuabilului;

- în ceea ce priveste impozitul pe venit, acesta se individualizeaza printr-o decizie de impunere emisa de organul fiscal care trebuie comunicata contribuabilului tot în interiorul termenului de prescriptie, în functie de data comunicarii acesteia calculandu-se accesorii pentru achitarea cu intarziere a obligatiilor de plata.

În acest sens, cu privire la platile anticipate cu titlu de impozit, conform 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. (...)»

Se retine ca, referitor la platile anticipate cu titlu de impozit, au existat prevederi legale similare pe perioada 2005 – 2009.

Prin urmare, dobanzile/penalitatile de intarziere reprezinta o masura accesorie în raport cu debitul principal, în situatia în care suma datorata în 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 contribuabilul nu este obligat la plata debitului principal care a generat accesoriiile pretinse.**

Mai mult, in cazul impozitului pe venit, procedura fiscala prevede o procedura speciala de stabilire a accesoriiilor, acestea neputand fi calculate decat dupa comunicarea deciziei de impunere prin care au fost stabilite debitele principale, astfel ca, si in cazul platilor anticipate cu titlu de impozit, accesoriiile nu pot fi calculate decat dupa comunicarea deciziei de impunere prin care acestea au fost individualizate.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta ca, prin decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. ., AS.FP a stabilit in sarcina domnului Y, obligatii de plata accesorii, pe perioada 31.12.2013 – 05.08.2014, in suma totala de . lei.

Debitele asupra carora s-au calculat accesorii contestate au fost individualizate prin urmatoarele decizii de impunere :

- nr. . pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2005;
- nr. . pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2005;
- nr. . pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2006;
- nr. . pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2006;
- nr. . pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2006;
- nr. . pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2007;
- nr. . pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2007;
- nr. . pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2008;
- nr. .. pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2005;
- nr. . pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2009.

Intrucat la dosarul cauzei nu a fost anexata dovada comunicarii deciziilor de impunere prin care au fost individualizate toate debitele asupra carora s-au calculat accesoriiile contestate, prin adresa nr. ., organul de solutionare a contestatiei a solicitat Administratiei Sector.a Finantelor Publice complinirea acestei lipse.

Drept urmare, prin adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. ., AS.FP a facut urmatoarele precizari:

“(...) Serviciul Gestiune Declaratii persoane fizice nu poate face dovada fizica a confirmarilor de primire sau a plicului retur.”

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca, AS.FP a stabilit in sarcina domnului Y accesorii in suma totala de ..lei aferente impozitului pe venit, in conditiile in care nu poate face dovada comunicarii titlurilor de creanta, prin care s-au individualizat debitele asupra carora au fost calculate accesoriiile contestate.

In ceea ce priveste mentiunea potrivit careia contractele de inchiriere, in baza carora s-a stabilit debitul reprezentand impozit pe veniturile din cedarea folosintei bunurilor, cu privire la care au fost calculate accesoriiile contestate, au fost reziliate sau si-au incetat efectele de drept, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta, cata vreme nici doamna X, nici organul fiscal nu au depus documente in acest sens, iar obiectul contestatiei il constituie accesoriiile si nu debitele asupra carora au fost calculate.

Perioada de calcul a accesoriiilor prin decizia atacată a fost 31.12.2013 05.08.2014.

Se mentioneaza ca Serviciul solutionare contestatii a mai fost sesizat cu contestatie formulata împotriva deciziilor referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. .. prin care au fost calculate accesorii pentru o perioada anterioara 31.12.2010 – 31.12.2011, iar prin referatul cauzei nu se face nicio precizare și nu exista niciun document din care sa rezulta ca AS..FP a pus în executare decizia nr. ... privind modalitatea de solutionare a contestatiei.

Tinand cont de aspectele prezentate, urmeaza a se aplica dispozitiile art. 216 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, republicat, respectiv urmeaza a se desfiinta decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. .., prin care AS..FP a stabilit in sarcina domnului Y, obligatii de plata accesorii, pe perioada 31.12.2013 – 05.08.2014, in suma totala de ..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 accesoriiilor 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, Administratia Sector .. a Finanțelor Publice va proceda la reanalizarea situatiei de fapt fiscale a doamnei X, in calitate de mostenitoare a domnului Y, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 82 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile aprobate prin OPANAF nr. 2137/2011, art. 21, art. 25, art. 43, art. 44, art. 45, art. 46, art. 85, art. 86, art. 119, 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. .., prin care Administratia Sector.. a Finanțelor Publice a stabilit in sarcina domnului Y, obligatii de plata accesorii, in suma totala de .. lei, urmand ca organul fiscal sa procedeze la reanalizarea situatiei de fapt fiscale, 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.