

DECIZIA nr. 384/2012
privind solutionarea contestatiei formulata de contribuabilul **x**,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x/18.05.2012

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Finantelor Publice sector 2 cu adresa nr. x/18.05.2012 si completata cu adresele nr.x/18.06.2012,nr.x/10.07.2012, nr.x/25.07.2012 si nr.x/31.07.2012, inregistrate la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x/18.05.2012, nr.x/20.06.2012, x cu privire la contestatia formulata de domnul **x** cu domiciliul in Bucuresti, sos. x, sector 2.

Obiectul contestatiei, remisa prin posta la data de 30.04.2012 si inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector 2 sub nr. x/08.05.2012 si completata cu adresa inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x/16.07.2012 il constituie Deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii nr.x/15.03.2012, nr.x/15.03.2012 si nr.x/15.03.2012, comunicate la data de **30.03.2012**, prin care s-au stabilit accesorii aferente impozitului pe venit in suma totala de x lei.

Avand in vedere dispozitiile O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de contribuabilul **x**.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

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

I. Administratia Finantelor Publice Sector 2, a stabilit in sarcina contribuabilului **x** accesorii aferente impozitului pe venituri din activitati independente, in suma totala de x lei astfel:

- x lei - prin decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr.x/15.03.2012;
- x lei - prin decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr.x/15.03.2012;
- x lei - prin decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr.x/15.03.2012.

II. Prin contestatia formulata, contribuabilul solicita admiterea contestatiei formulate si anularea deciziilor nr.x/15.03.2012, nr.x/15.03.2012 si nr.x/15.03.2012, considerandu-le ca fiind nelegale si neintemeiate, aratand urmatoarele:

Actele administrative fiscale contestate au fost emise cu incalcarea prevederilor art.45 din Codul de procedura fiscala privind opozabilitatea acestora de la data comunicarii catre contribuabil, stabilirea de obligatii accesorii prin titlu de creanta si aplicarea ordinii stingerii datorilor constatate prin titluri de creanta care au fost comunicate si care sunt scadente.

Contestatarul mentioneaza ca a achitat toate sumele stabilite prin decizii de impunere de catre Administratia Finantelor Publice sector 2.

In luna decembrie 2006, contestatarul si-a reluat activitatea profesionala ca avocat colaborator, ulterior perioadei in care a fost suspendata la cerere si a depus in acest sens declaratia privind veniturile estimate din activitati independente inregistrata sub nr.Ax/28.12.2006, nefiindu-i stabilite de organul fiscal plati anticipate privind impozitul pe venit in anul 2006.

In anul 2007 a depus declaratia speciala privind veniturile realizate in anul 2006 inregistrata sub nr.x/11.05.2007 si declaratia privind veniturile estimate din activitati independente inregistrata sub nr.x/11.05.2007, iar AFP sector 2 a emis Decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe veniturile din activitati independente pe anul 2007 nr.x/11.05.2007, comunicata la data de 04.07.2007, in suma totala de x lei ce a fost achitata potrivit documentelor de plata anexate (x lei in data de 08.07.2007, x lei in data de 16.09.2007 si x lei in data de 15.12.2007-transfer bancar x).

Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate in anul 2006 nr. x i-a fost comunicata la data de 12.12.2007 prin care s-a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat de x lei, ce a fost achitata in data de 11.02.2008 si anexeaza copia documentului de plata.

In anul 2008, contestatarul arata ca nu i-a fost comunicata nicio decizie de impunere privind platile anticipate pentru anul 2008, astfel incat in cursul anului a efectuat plati anticipate la valoarea stabilita pentru ultimul termen de plata in anul 2007, respectiv in datele de 16.03.2008, 15.06.2008, 15.09.2008 si 14.12.2008 cate x lei si anexeaza copia documentelor de plata.

In baza declaratiei speciala privind veniturile realizate in anul 2007 inregistrata sub nr.x/14.05.2008 a fost emisa Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate in anul 2007 nr.x/18.09.2008, comunicata la data de 21.10.2008, prin care s-a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat de x lei, ce a fost achitata in data de 22.12.2008 si anexeaza copia documentului de plata.

La data de 12.05.2009 a depus declaratia speciala privind veniturile realizate in anul 2008 inregistrata sub nr.x.

Prin adresa inregistrata la AFP sector 2 sub nr.x/14.05.2009, redactata urmare a primirii titlului executoriu nr.x/08.04.2009 si a somatiei nr.x/08.04.2009 pentru suma de x lei reprezentand diferente de impozit anual de regularizat, a informat ca a achitat suma de 2.056 lei in data de 11.02.2008 si a solicitat reglarea evidentei. Din discutiile purtate cu reprezentantii AFP sector 2 a inteles ca plata efectuata in 11.02.2008 a fost considerata plata anticipata (desi a mentionat ca obiectul platii il reprezinta diferenta de impozit anual de regularizat). Contestatarul arata ca decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate in anul 2006 nu contine nicio instructiune cu privire la contul in care sa fie efectuata plata, spre deosebire de deciziile de impunere anuala emise ulterior prin care se mentioneaza un cont diferit de contul aferent platilor anticipate. De asemenea, arata ca in data de 15.06.2009 a mai achitat suma de x lei cu titlu de diferenta de impozit anual de regularizat, considerand nelegal calculul majorarilor de intarziere in suma de x lei pentru perioada 31.12.2008-15.06.2009, cuprins in decizia nr.x/15.03.2012.

Prin Decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe veniturile din activitati independente pe anul 2008 nr.x/18.09.2008, a carei data de comunicare nu o cunoaste cu exactitate intrucat s-a facut personal sub semnatura de primire, s-au stabilit plati anticipate in suma de x lei, respectiv rate de cate x lei pentru primele trei trimestre si suma de x lei pentru trimestrul IV. Avand in vedere ca a efectuat plati anticipate in suma de x lei pentru fiecare trimestru din anul 2008 si faptul ca i s-a adus la cunostinta ca suma de x lei achitata in 11.02.2008 a fost considerata plata anticipata, in data de 15.06.2009 a achitat diferenta aferenta trimestrului IV in suma de x lei.

Astfel, contestatarul considera ca neintemeiate si nelegale majorarile de intarziere aferente sumei de x lei stabilite prin decizia nr. x/18.01.2010 – pct.3 din decizia referitoare la obligatii de plata accesorii nr.x/15.03.2012 si precizeaza ca diferenta in suma de x lei fata de suma achitata, respectiv x lei se reflecta in calculul accesoriilor pentru perioadele urmatoare.

In baza declaratiei speciale privind veniturile realizate in anul 2008 a fost emisa Decizia de impunere pentru plati anticipate pe anul 2009 nr.x/10.06.2009, comunicata sub semnatura de primire la data de 10.06.2009, pentru suma totala de x lei repartizate pe termene de plata: cate x lei pentru fiecare din primele 3 trimestre si x lei pentru trimestrul IV. Potrivit acestei decizii a efectuat urmatoarele plati:

- x lei in data de 16.03.2009;
- x lei in data de 15.06.2009 (diferenta intre x lei aferenta trim. I si II si x lei).

In ceea ce priveste decizia referitoare la obligatii de plata accesorii nr.x/18.01.2010 –pct. 2 din decizia nr. x/15.03.2012, majorarile de intarziere in suma de x lei calculate pe perioada 17.03.2009-15.06.2009 pentru neplata sumei de x lei (x lei – x lei) cu titlu de plati anticipate, documentul prin care s-a individualizat obligatia principala fiind decizia de impunere pentru plati anticipate pe anul 2009 nr. x/10.06.2009 (comunicata in 10.06.2009) sunt ilegal stabilite intrucat nu respecta prevederile art.45 din Codul de procedura fiscala conform carora actul administrativ fiscal produce efecte de la data comunicarii catre contribuabil.

Referitor la majorarile de intarziere in suma de x lei, calculate pe perioada 16.06.2009-21.09.2009, stabilite prin decizia nr.x/18.01.2010-pct.4 din decizia nr. x/15.03.2012, pentru plata cu intarziere a sumei de x lei cu titlu de impozit pe venituri din activitati independente, contestatarul sustine ca asa cum a aratat anterior, prin platile efectuate in data de 15.06.2009 a stins integral platile anticipate pentru anii 2008 si 2009 scadente la acea data.

Mai mult, suma de 16 lei constituie baza de calcul a accesoriilor si in deciziile nr.x/18.01.2010 (pct.5 din decizia nr.x/15.03.2012), nr.x/18.01.2010 (pct.7 din decizia nr.x/15.03.2012) si nr.x/31.12.2010 (cuprinsa in decizia nr.x/15.03.2012).

Platile anticipate datorate pentru trim.III si IV 2009 au fost achitate asa cum rezulta din copia ordinelor de plata anexate, astfel: suma de x lei in data de 21.09.2009 si suma de x lei in data de 15.12.2009.

Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate in anul 2008 nr.x/22.07.2009, comunicata in data de 27.08.2009 prin care s-a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat in plus in suma de x lei a fost achitata in data de 30.10.2009.

Prin decizia nr.x/18.01.2010-pct.6 din decizia nr.x/15.03.2012 s-au calculat pe perioada 04.11.2009-31.12.2009 majorari de intarziere in suma de x lei pentru neplata in termen a sumei de x lei individualizata prin decizia de impunere anuala pe anul 2008 nr.x/10.06.2009 (data emiterii fiind in fapt 22.07.2009). Aceeasi baza de calcul a accesoriilor in suma de x lei si aceeaasi decizie de impunere sunt mentionate ca temei al calculului majorarilor de intarziere in suma totala de x lei prin decizia nr.x/15.03.2012 si considera ca sunt nelegale intrucat asa cum a mai aratat a achitat inca o data suma de x lei la data de 15.06.2009, fiind stinse integral pana la aceasta data obligatiile de plata constand in diferente de impozit anual de regularizat.

Acesta precizeaza ca nu i-a fost comunicata nicio alta decizie privind plata unor diferente de impozit anual de regularizat sau a unor accesorii pana la data scadentei sumei de x lei stabilita prin decizia de impunere anuala pe anul 2008 nr.x/10.06.2009.

Cu privire la calculul penalitatilor de intarziere pe perioada 04.09.2009-31.12.2010 din decizia nr.x/15.03.2012 (poz. 13 din tabelul anexa), contestatarul arata ca nu sunt datorate in conditiile in care termenul de plata al diferentei de impozit anual de regularizat stabilita prin decizia nr.x/10.06.2009 este de 60 de zile de la data comunicarii (27.08.2009), deci nu poate avea ca data de inceput 04.09.2009.

In baza declaratiei speciale privind veniturile realizate in anul 2009 nr.x/14.05.2010 s-a emis Decizia de impunere pentru plati anticipate pe anul 2010 nr.x/25.06.2010, comunicata la data de 06.09.2010 , prin care s-au stabilit plati anticipate in suma de x lei, repartizata astfel: x lei la data de 15.03.2010, x lei la data de 15.06.2010, x lei la data de 15.09.2010 si x lei la data de 15.12.2010.

Contestatarul arata ca in anul 2010 a efectuat plati anticipate pentru primele doua transe la nivelul stabilit pentru trim. IV 2009, respectiv cate x lei pentru fiecare trimestru, suma de x lei in data de 15.09.2010 si suma de x lei in data de 15.12.2010, deci nu se justifica accesoriile calculate prin deciziile nr.x/15.03.2012 si nr.x/15.03.2012 avand drept baza de calcul sumele x lei, x lei si x lei stabilite prin decizia nr.x/25.06.2010 si nici calcularea acestora pe perioada anterioara comunicarii deciziei nr.x/25.06.2010. Suma de x lei face si obiectul titlului executoriu nr.x/12.11.2010 si al somatiei nr.x/12.11.2010 ce face obiectul dosarului nr.x/2010 pe rolul Judecatoriei sector 2 Bucuresti.

Desi prin decizia de impunere anuala pe anul 2009 nr.x/27.07.2010, comunicata la data de 01.10.2010, s-a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat in suma de x lei ce a fost achitata integral in data de 29.11.2010, prin decizia nr.x/15.03.2012 organul fiscal a calculat, pe perioada 07.12.2010-31.12.2010, accesorii in suma de x lei aferente diferentei de impozit neachitata la termen in suma de x lei (suma individualizata prin decizia nr.x/25.06.2010 si nu emisa in data de 27.07.2010 cum i-a fost comunicata contestatarului). De asemenea, acesta arata ca si prin decizia nr.x/15.03.2012 s-au calculat accesorii la aceeaasi suma de x lei individualizata prin aceeaasi decizie de impunere nr.x/27.07.2010, fiind stabilite pentru perioada 05.12.2010-22.06.2011 penalitati de intarziere in suma de x lei (rd.6 din anexa deciziei).

Contestatarul considera ca stabilirea de obligatii accesorii pentru neplata la termen a diferentelor de impozit anual de regularizat este nelegala si netemeinica intrucat nu exista nicio obligatie de plata in suma de x lei care sa incumbe in sarcina acestuia. De asemenea, arata ca anterior, suma la care se calculau accesoriile este de x lei , in conditiile in care a achitat toate diferentele de impozit stabilite de AFP sector 2.

Prin Decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2011 nr.x/22.06.2011 s-au stabilit plati anticipate in suma totala de x lei, repartizate pe cele 4 termene de plata, respectiv cate x lei pentru fiecare din primele trei trimestre si x lei pentru trimestrul IV 2011.

In anul 2011 a efectuat plati anticipate in suma de x lei, la nivelul stabilit pentru ultima transa a anului 2010 (eronat inscris 2009), x lei in data de 15.09.2011 si suma de x lei in data de 15.12.2011.

In concluzie, contestatarul precizeaza ca a achitat toate sumele reprezentand plati anticipate, astfel ca nu exista o justificare pentru calculul accesoriiilor prin decizia nr.x/15.03.2012 asupra sumei de x lei individualizata prin decizia nr.x/22.06.2011, neexistand nicio obligatie scadenta neachitata.

III. Avand in vedere documentele existente la dosarul cauzei, sustinerile organului de administrare fiscala, motivatiile contestatarului, precum si actele normative incidente cauzei se retin urmatoarele:

3.1. Referitor la suma de x lei reprezentand majorari de intarziere aferente diferentei de impozit anual stabilita prin decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2007 nr.x/18.09.2008

Cauza supusa solutionarii este daca organul fiscal a calculat corect si legal obligatia de plata in suma de x lei reprezentand majorari de intarziere aferente diferentelor de impozit pe venit anual de regularizat in plus pentru anul 2007 , in conditiile in care pe de o parte contribuabilul nu a facut dovada platii in termen a obligatiei principale, iar pentru neachitarea la termenul de scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere de la scadenta stabilita in functie de data comunicarii de catre organul fiscal a deciziei de impunere anuala pana la data stingerii sumei datorate.

In fapt, prin decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr.x/18.01.2010 (poz. 1 din decizia nr.x/15.08.2012) s-au calculat accesorii aferente diferentei de impozit anual de regularizat in plus stabilite prin decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2007 nr.x/18.09.2008, comunicata in data de 20.10.2008, conform confirmarii de primire nr.x.

Din anexa la decizia nr.x/15.08.2012 rezulta ca majorarile de intarziere in suma de x lei au fost calculate pe perioada 31.12.2008-15.06.2009 pentru neachitarea in termenul legal a diferentei de impozit anual de regularizat in suma de x lei din totalul sumei de x lei stabilita prin decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2007 nr.x/18.09.2008, cu scadenta la data de 22.12.2008.

Din „Situatia analitica debite plati solduri” pe anii 2008 si 2009 se retine ca in contul „Diferente anuale de regularizat” (cod 63) contribuabilul x figureaza cu urmatoarele:

- obligatii de plata :

-in anul 2008 in suma totala de x lei, astfel:

- x lei - diferenta de impozit anual de regularizat stabilita in plus prin decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2006 nr.x/20.11.2007, scadenta la 13.02.2008;

- x lei - diferenta de impozit anual de regularizat stabilita in plus prin decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2007 nr.x/18.09.2008, comunicata in data de 20.10.2008, avand scadenta la 22.12.2008;

- x lei- accesorii evidentiate la 31.12.2008;

- in anul 2009 in suma totala de x lei reprezentand:

- x lei- diferenta de impozit anual de regularizat stabilita in plus prin decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2008 nr. x/10.06.2009, comunicata in data de 03.09.2009, avand scadenta la 03.11.2009;

- x lei -accesorii evidentiate la 31.12.2009;

-plati efectuate in contul diferente de impozit anual de regularizat - RO77TREZ70220030160XXXXX (cod 63):

-in anul 2008 - suma de x lei achitata in data de 22.12.2008;

-in anul 2009 - suma totala achitata de x lei astfel:

- x lei achitata in data de 15.06.2009;

- x lei achitata in data de 30.10.2009.

In drept, art. 84 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare prevede:

"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."

Potrivit dispozitiilor OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 21. - (1) **Creantele fiscale reprezinta drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezulta din raporturile de drept material 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 majorarilor de intarziere, in conditiile legii, denumite creante fiscale accesorii (...).**"

"Art. 45 - Actul administrativ fiscal **produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului sau la o data ulterioara mentionata în actul administrativ comunicat, potrivit legii.**"

"Art.111 - (1) Creantele fiscale sunt **scadente** la expirarea termenelor prevazute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementeaza."

In ceea ce priveste calculul majorarilor de intarziere pana la 30.06.2010, dispozitiile OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata prevad:

"Art.119 -(1) Pentru neachitarea la **termenul de scadenta** de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere."

"Art.120 - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat urmatoare **termenului de scadenta** si pâna la data stingerii sumei datorate inclusiv."

"(6) Pentru obligatiile fiscale neachitate la termenul de plata, reprezentând **impozitul pe venitul global**, se datoreaza majorari de întârziere dupa cum urmeaza:

a) **pentru anul fiscal de impunere majorarile de întârziere pentru platile anticipate stabilite de organul fiscal prin decizii de plată anticipate se calculeaza pâna la data platii debitului sau, dupa caz, pâna la data de 31 decembrie;**

b) majorarile de întârziere pentru sumele neachitate în anul de impunere, potrivit lit. a), se calculeaza începând cu data de 1 ianuarie a anului urmator pâna la data stingerii acestora, inclusiv;."

"(7) Nivelul majorarii de întârziere este de **0,1%** pentru fiecare zi de întârziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

Fata de prevederile legale de mai sus, rezulta ca obligatiile de plata accesorii se datoreaza pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata ca o masura accesorie in raport cu debitul principal. In ceea ce priveste diferentele de impozit anual de regularizat stabilite in plus, acestea se individualizeaza de catre organul fiscal prin decizii de impunere care produc efecte juridice din momentul în care sunt comunicate contribuabilului.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

- decizia de impunere pe anul 2007 nr.x/18.09.2008, prin care AFP Sector 2 a stabilit o obligatie de plata in suma de x lei **a fost comunicata contribuabilului in data de 20.10.2008**, avand ca termen de plata data de **22.12.2008**;

- contestatarul a efectuat plati ce au stins obligatii fiscale in ordinea scadentei, astfel incat plata sumei de x lei efectuata in data de 22.12.2008 a stins:

-obligatii principale anterioare, in ordinea vechimii, respectiv suma de x lei, scadenta la 13.02.2008, reprezentand diferenta de impozit pe anul 2006 stabilita prin decizia nr.x/05.10.2007;

- suma de x lei scadenta la 22.12.2008 reprezentand diferenta de impozit anual de regularizat stabilita in plus prin decizia de impunere pe anul 2007 nr.x/18.09.2008;

- contestatarul nu a facut dovada platii diferentei de impozit anual de regularizat in suma de x lei stabilita in plus prin decizia de impunere pe anul 2007 nr.x/18.09.2008 pe perioada dintre termenul de scadenta si data stingerii obligatiei prin plata efectuata in data de 15.06.2009, astfel incat datoreaza majorari de intarziere pe perioada 31.12.2008-15.06.2009.

Nu poate fi retinut argumentul contestatarului privind faptul ca in data de 11.02.2008 a achitat suma de x lei mentionand in documentul de plata ca suma reprezinta diferenta de impozit anual de regularizat, intrucat din documentul de plata anexat la dosarul cauzei reiese ca viramentul a fost efectuat in contul de virament pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe veniturile din activitati independente, respectiv RO49TREZ70220030101XXXXX.

Cu privire la numarul celor doua conturi distincte pentru plata impozitului pe venit, respectiv plati anticipate si regularizari, acestea se regasesc individualizate in Anexa 1 din **Legea bugetului de stat pe anul 2008 nr. 388/2007** (plata sumei de x lei, s-a efectuat conform documentului de transfer bancar din data 11.02.2008 anexat la dosarul cauzei-anexa nr.8):

030101 - Impozit pe venituri din activități independente;

030160 - regularizari.

Invocarea de catre contestatar a faptului ca decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate in anul 2006 nu continea contul in care sa fie efectuata plata nu are relevanta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat contribuabilul avea/are posibilitatea de a obtine informatii cu privire modalitatea de plata a impozitului pe venit si de pe site-ul oficial al Ministerului Finantelor Publice - Agentia Nationala de Administrare Fiscala - "www.mfinante.ro/Portal/ANAF/Asistenta contribuabililor", unde se regasesc toate codurile IBAN aferente conturilor de venituri si cheltuieli care se utilizeaza de catre persoane fizice si juridice incepand cu 01.01.2007 din Trezoreria operativa sector 2.

Astfel, necunoasterea legii, precum si lipsa interesului pentru informare nu-l absolve de vina pe contribuabil, cata vreme exista prevederile legale foarte clare privind modalitatea de plata a impozitului pe venit.

Nici invocarea adresei nr.x/14.05.2009 nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat nu rezulta din continutul acesteia solicitarea acestuia de indreptare a erorii din documentul de plata, asa cum de altfel precizeaza si organul fiscal in referatul cu propuneri de solutionare nr.x/18.03.2012.

Avand in vedere cele retinute, achitarea obligatiilor de plata in alt cont bugetar conduce la neinregistrarea platilor efectuate in contul bugetar corespunzator, respectiv la neachitarea integrala si la termen a obligatiilor fiscale datorate, organul fiscal avand obligatia de a aplica prevederile legale referitoare la ordinea de stingere a creantelor fiscale.

In speta, organele fiscale au stabilit corect in sarcina contestatarului obligatia de plata a sumei de x lei reprezentand majorari de intarziere pentru perioada 31.12.2008-15.06.2009, calculate asupra diferentei de impozit de regularizat stabilite in plus neachitata in suma de 2.056 lei stabilita prin decizia nr. x/18.09.2008, intrucat obligatia de plata in suma de x lei ce devenise scadenta la data de 22.12.2008 a fost achitata la data de 15.06.2009.

In speta sunt incidente si dispozitiile art.213 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“Art.213 - (1) În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii.”

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca a fost corect si legal intocmita Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr.x/18.01.2010 (poz. 1 din decizia nr.x/15.08.2012), prin care Administratia Finantelor Publice Sector 2 a stabilit accesorii in suma de x lei, drept pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

3.2. Referitor la accesoriile in suma de x lei aferente debitelor reprezentand diferente de impozit anual de regularizat stabilite prin deciziile de impunere anuala pe anii 2008 si 2009

Cauza supusa solutionarii este daca organul fiscal este indreptatit sa calculeze accesorii aferente diferentelor de impozit anual de regularizat stabilite in plus in suma de x lei, in conditiile in care pe de o parte platile efectuate au stins obligatii fiscale accesorii stabilite prin titluri de creanta necomunicate ori pentru care nu face dovada comunicarii titlurilor de creanta si nu poate fi verificata respectarea prevederilor legale referitoare la ordinea stingerii datorilor.

In fapt, organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 2 au stabilit accesorii in suma de x lei, documentele prin care s-au individualizat sumele de plata fiind urmatoarele:

Pentru anul 2008:

- decizia de impunere anuala nr.x/22.07.2009 prin care s-a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat in plus in suma de x lei, comunicata la 03.09.2009, fiind scadenta la **03.11.2009**;

Pentru anul 2009:

-decizia de impunere anuala nr.x/25.06.2010 prin care s-a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat plus in suma de x lei, comunicata la 04.10.2010, fiind scadenta la **06.12.2010**;

Din situatia analitica debite, plati, solduri rezulta ca domnul x a efectuat plati in contul diferente de impozit anual de regularizat astfel:

1- suma de x lei achitata in data de 30.10.2009 a stins urmatoarele obligatii:

- suma de x lei reprezentand accesorii aferente diferentelor de impozit anual evidentiate la 31.12.2008 pentru care organul fiscal nu face dovada comunicarii titlului de creanta;

-suma de x lei reprezentand diferenta de impozit anual de regularizat stabilita prin nr.x/22.07.2009.

2- suma de x lei achitata in data de 29.11.2010 a stins urmatoarele obligatii:

-suma de x lei reprezentand diferenta de impozit anual de regularizat stabilita prin nr.x/22.07.2009, scadenta la 03.11.2009 si neachitata;

- suma de x (x+x) lei reprezentand accesorii aferente diferentelor de impozit anual evidentiate la 31.12.2009 stabilite prin decizia referitoare la obligatii de plata accesorii nr.x/15.03.2012(poz.1 si poz.6) ce a fost comunicata la 30.03.2012;

- suma de x lei reprezentand diferenta de impozit anual de regularizat stabilita prin decizia de impunere anuala nr. x/25.06.2010

Din anexele deciziilor atacate rezulta ca accesoriile in suma de x lei au fost calculate pentru neachitarea in termenul legal a diferentei de impozit anual de regularizat stabilite in plus pe anii 2008 si 2009, astfel:

- prin decizia nr. x/18.01.2010 (poz. 6 din decizia referitoare la obligatii de plata accesorii nr.x/15.08.2012) s-au calculat majorari de intarziere in suma de **x lei** pe perioada 04.11.2009-31.12.2009, asupra debitului in suma de x lei, documentul prin care s-a individualizat debitul fiind decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate pe anul 2008 nr.x/22.07.2009;

- prin decizia nr.x/31.12.2010 (nr.x/15.03.2012) s-au calculat accesorii in suma de **x lei** aferente debitului in suma de x lei din totalul sumei de x lei reprezentand diferenta de impozit anual de regularizat stabilita prin decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate pe anul 2008 nr.x/22.07.2009 astfel:

- x lei - majorari de intarziere pe perioada 31.12.2009-30.06.2010;

- x lei - dobanzi de intarziere pe perioada 01.07.2010-30.09.2010;

- x lei - dobanzi de intarziere pe perioada 01.10.2010-29.11.2010;

- x lei – penalitati de intarziere in cota de 15% pe perioada 04.09.2009-29.11.2010;

- prin decizia nr.x/31.12.2010 (nr.x/15.03.2012) s-au calculat pe perioada 07.12.2010-31.12.2010 dobanzi de intarziere in suma de **x lei** aferente debitului neachitat in suma de x lei (din totalul sumei de x lei) reprezentand diferenta de impozit anual de regularizat stabilita prin decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate pe anul 2009 nr.x/25.06.2010;

- prin decizia nr.x/31.12.2011 (nr.x/15.03.2012) s-au calculat pe perioada 05.12.2010-22.06.2011 penalitati de intarziere in suma de **x lei** aferente debitului neachitat in suma de x lei din totalul sumei de x lei reprezentand diferenta de impozit anual de regularizat stabilita prin decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate pe anul 2009 nr.x/25.06.2010.

Prin referatul cu propuneri de solutionare nr.x/18.03.2012, organul fiscal emitent al actelor administrativ fiscale atacate arata ca nu se afla "in posesia dovezii de comunicare a deciziilor referitoare la obligatiile de plata accesorii".

In drept, potrivit prevederilor art. 21, art. 45, art. 85, art. 86 si art.111 din O.G. 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 material 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 majorarilor de intarziere, in conditiile legii, denumite creante fiscale accesorii (...)."

"Art. 45. - **Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul in care este comunicat contribuabilului sau la o data ulterioara mentionata in actul administrativ comunicat, potrivit legii**".

Art. 85. - (1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declaratie fiscala, in conditiile art. 82 alin. (2) si art. 86 alin. (4);

b) **prin decizie emisa de organul fiscal**, in celelalte cazuri.

"Art. 86.- (6) Decizia de impunere si **decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii constituie si instiintari de plata, de la data comunicarii acestora, in conditiile in care se stabilesc sume de plata.**"

Art. 111 - (1) "Creantele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevazute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementeaza.

(2) Pentru diferentele de obligatii fiscale principale **si pentru obligatiile fiscale accesorii, stabilite potrivit legii, termenul de plata se stabileste în functie de data comunicarii acestora, (...).**"

In ceea ce priveste calculul majorarilor de intarziere, pana la 30.06.2010 dispozitiile OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata prevad:

"Art.119 -(1) Pentru neachitarea la **termenul de scadenta** de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere."

"Art.120 - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare **termenului de scadenta** si până la data stingerii sumei datorate inclusiv."

"(7) Nivelul majorarii de întârziere este de **0,1%** pentru fiecare zi de întârziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

Incepand cu data de 1 iulie 2010, sunt incidente prevederile art. 119, art. 120 si art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, modificate prin art. I, pct. 9 din O.U.G. nr. 39/2010:

"**Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa 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.**

(...)

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de **0,05%** pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

"**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."

Alineatul (7) al art.120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata a fost modificat prin punctul 2 din O.U.G. nr. 88/2010 începând cu 01.10.2010, astfel:

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

Pct. 44.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedura fiscala, aprobate prin HG nr. 1050/2004 prevede:

"44.1. Organul fiscal nu poate pretinde executarea obligatiei stabilite în sarcina contribuabilului prin actul administrativ, dacă acest act nu a fost comunicat contribuabilului, potrivit legii."

În ceea ce privește ordinea de stingere a obligațiilor de plată, în conformitate cu dispozițiile art. 115 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"(1) Dacă un contribuabil datorează mai multe tipuri de impozite, taxe, contribuții și alte sume reprezentând creanțe fiscale prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. a), iar suma plătită nu este suficientă pentru a stinge toate datoriile, atunci se sting datoriile corelative aceluși tip de creanță fiscală principală pe care o stabilește contribuabilul sau care este distribuită, potrivit prevederilor art. 114, de către organul fiscal competent, după caz, stingerea efectuându-se, de drept, în următoarea ordine:

[a).....];

b) obligațiile fiscale principale sau accesorii, în ordinea vechimii, cu excepția cazului în care s-a început executarea silită, când se aplică prevederile art. 169 în mod corespunzător. În cazul stingerii creanțelor fiscale prin dare în plată se aplică prevederile art. 175 alin. (4¹).

[c).....];

d) obligațiile cu scadențe viitoare, la solicitarea contribuabilului.

(2) Vechimea obligațiilor fiscale de plată se stabilește astfel:

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

b) în funcție de data comunicării, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de organele competente, 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."

Concluzionând, din dispozițiile legale sus-citate, rezulta că obligațiile fiscale accesorii se datorează pentru neachitarea la termen de scadență de către debitor 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, opozabila 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.**

Cu privire la scadența impozitului pe venitul anual, art. 84 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede că **"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 (...)".**

De asemenea, se reține că **deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii prin care se stabilesc sume de plată constituie și înștiințări de plată de la data comunicării acestora.**

De asemenea, **stingerea obligațiilor de plată se face cu respectarea ordinii legale**, expres prevăzută de Codul de procedura fiscală, respectiv în funcție de scadență, în cazul obligațiilor fiscale principale și în **funcție de data comunicării pentru obligațiile fiscale accesorii**, iar accesoriile se calculează **numai** pentru neachitarea la scadență de către debitor a obligațiilor de plată.

Din analiza documentației transmise de Administrația Finanelor Publice sector 2 rezulta:

- pentru obligațiile de plată accesorii aferente evidențiate în "situația analitică debite plăți solduri", respectiv suma de x lei la 31.12.2008, organul fiscal nu face dovada comunicării către contestatar a titlurilor de creanță prin care au fost stabilite;

- suma de x (x+x) lei evidențiată în "situația analitică debite plăți solduri" la 31.12.2009 reprezentând accesorii aferente diferențelor de impozit pe anii 2007 și 2008 stabilite prin decizia referitoare la obligații de plată accesorii nr.x/15.03.2012 (poz.1 și poz.6) comunicată la 30.03.2012, a fost stinsă anterior comunicării titlului de creanță;

- potrivit "situației analitice debite plăți solduri", rezulta că s-au efectuat plăți cu titlu de diferență de impozit anual de regularizat, sume ce au stins parțial obligații principale anterioare, în ordinea vechimii, conform prevederilor legale mai sus citate dar și accesorii aferente diferențelor de

impozit, fara posibilitatea de a se putea verifica titlul de creanta prin care s-au individualizat obligatiile stinse;

- baza de calcul a accesoriilor contestate a rezultat in urma stingerii din platile obligatiilor fiscale principale efectuate pana la termenul scadent a obligatiilor fiscale accesorii pentru care organul fiscal nu prezinta titlurile de creanta si nici dovada respectarii procedurii de comunicare conform art. 44 lit. a), b), c) din Codul de procedura fiscala.

Din documentele existente la dosarul cauzei se constata ca Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.-M.B. nu se poate pronunta asupra temeiniciei modului de calcul al accesoriilor calculate de organul fiscal, intrucat:

- in situatia analitica debite plati solduri exista evidentiata debite reprezentand obligatii de plata accesorii aferente diferentelor de impozit anual de regularizat stabilite prin titluri de creanta necomunicate contestatarului, ori pentru care organul fiscal nu face dovada emiterii si comunicarii titlurilor de creanta;

- nu rezulta ca platile efectuate de contestatar au stins obligatiile de plata stabilite prin titluri de creanta comunicate;

- nu se poate verifica daca stingerea obligatiilor fiscale s-a efectuat in ordinea vechimii obligatiilor fiscale principale sau accesorii.

Fata de cele mai sus prezentate si tinand seama si de precizarile Administratiei Finantelor Publice Sector 2, rezulta ca organele fiscale au emis deciziile atacate fara a proceda la clarificarea neconcordanțelor existente in evidenta sa, astfel incat stabilirea obligatiilor de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale nu este intemeiata pe constatari complete asupra tuturor împrejurarilor edificatoare în cauza, iar Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.-M.B. nu se poate pronunta asupra respectarii ordinii de stingere a obligatiilor fiscale si, pe cale de consecinta, a temeiniciei modului de stabilire al accesoriilor calculate de organul fiscal.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, **urmeaza** a se aplica dispozitiile art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, respectiv **desfiintarea in parte** pentru suma de x lei a Deciziilor referitoare la obligatiile de plata accesorii:

- nr. x/18.01.2010 pentru suma de x lei (poz.6 din decizia nr.x/15.03.2012 in suma totala de x lei);

- nr.x/31.12.2010 pentru suma de x lei (poz.10-14 din decizia x/15.03.2012 in suma totala de x lei);

- nr.x/31.12.2011 pentru suma de x lei, (poz.6 din decizia nr.x/15.03.2012 in suma totala de x lei).

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 11.5, pct. 11.6 si pct.11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011, care precizeaza:

"11.5. În situatia în care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.

11.6. Decizia de desfiintare va fi pusa în executare în termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeași perioada si acelasi obiect al contestatiei 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 sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii."

Fata de cele invocate, Administratia Finantelor Publice Sector 2 va proceda la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilului tinand cont de prevederile legale, de motivatiile acestuia, precum si de cele retinute prin prezenta.

3.3.Referitor la accesoriile in suma totala de x lei aferente debitelor stabilite prin deciziile de impunere de plati anticipate pe anii 2008, 2009, 2010 si 2011

Cauza supusa solutionarii este daca organul fiscal este indreptatit sa calculeze accesorii aferente platilor anticipate cu titlu de impozit, in conditiile in care contribuabilul are obligatia efectuării

platilor anticipate cu titlu de impozit incepand cu data comunicarii de catre organul fiscal a deciziei de impunere, iar pe de alta parte platile efectuate au stins obligatii fiscale accesorii stabilite prin titluri de creanta necomunicate ori pentru care nu face dovada comunicarii titlurilor de creanta si nu poate fi verificata respectarea prevederilor legale referitoare la ordinea stingerii datoriilor.

In fapt, prin Deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii nr.x/18.01.2010, nr.x/18.01.2010, nr. x/18.01.2010, x/18.01.2010 si nr. x/18.01.2010, nr.x/31.12.2010 si nr.x/31.12.2011, organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 2, au stabilit in sarcina contribuabilului x accesorii in suma de x lei, aferente debitelor stabilite prin deciziile de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit privind venitul din activitati independente pe anii 2008, 2009, 2010 si 2011.

Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr.x/15.03.2012 (poz.2,3,4,5 si 7), respectiv prin deciziile nr. x/18.01.2010, nr.x/18.01.2010, nr. x/18.01.2010, x/18.01.2010 si nr. x/18.01.2010 s-au calculat accesorii in suma totala de **x lei** astfel:

- x lei - majorari de intarziere calculate pe perioada 02.06.2009-15.06.2009 pentru debitul in suma de x lei din total plati anticipate in suma de x lei stabilit prin decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2008 nr.x/18.09.2008, comunicata la data de 01.06.2009;

- x lei - majorari de intarziere aferente debitelor stabilite prin decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2009 nr.x/10.06.2009, pentru care organul fiscal **nu face dovada comunicarii** desi i s-a solicitat prin adresa nr. x/26.07.2012, calculate astfel:

- x lei -pe perioada 17.03.2009-15.06.2009 pentru debitul in suma de x lei;
- x lei - pe perioada 16.06.2009-21.09.2009 pentru debitul in suma de x lei;
- x lei- pe perioada 16.09.2009-21.09.2009 pentru debitul in suma de x lei;
- x leu- pe perioada 22.09.2009-15.12.2009 pentru debitul in suma de x lei;
- x leu- pe perioada 16.12.2009-31.12.2009 pentru debitul in suma de x lei.

Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/31.12.2010 (poz.1-9 din decizia nr.x/15.03.2012) s-au calculat accesorii in suma totala de **x lei** astfel:

- x leu- majorari de intarziere calculate pe perioada 31.12.2009-15.03.2010 pentru debitul in suma de x lei stabilit prin decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2009 nr.x/10.06.2009, pentru care organul fiscal **nu face dovada comunicarii**;

- x lei - accesorii calculate pe perioada 16.03.2010-31.12.2010, aferente debitului in suma de x lei stabilit prin decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2010 nr.x/25.06.2010, pentru care organul fiscal **nu face dovada comunicarii** desi i s-a solicitat prin adresa nr. x/26.07.2012.

Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/31.12.2011(poz.1-5 din decizia nr.x/15.03.2012) s-au calculat accesorii in suma totala de **x lei** astfel:

- x lei - dobanzi si penalitati de intarziere aferente debitului in suma de x lei stabilit prin decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2010 nr.x/25.06.2010, pentru care organul fiscal **nu face dovada comunicarii**;

- x lei - dobanzi si penalitati de intarziere aferente debitului in suma de x lei stabilit prin decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2011 nr.x/22.06.2011, pentru care organul fiscal **nu face dovada comunicarii**;

Din situatia analitica debite, plati, solduri –contul impozit pe venituri din activitati independente (cod 51) rezulta urmatoarele:

1. obligatii de plata:

- in **anul 2008** sunt evidentiate:

- obligatii fiscale accesorii restante in suma de x lei evidentiate la 31.12.2007, pentru care organul fiscal nu face dovada comunicarii titlului de creanta;

- debitele scadente la cele patru termene de plata (15.03.2008,15.06.2008, 15.09.2008 si 15.12.2008) reprezentand plati anticipate in suma totala de x lei stabilite prin decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2008 nr.x/18.09.2008, comunicata la data de **01.06.2009**;

- obligatii fiscale accesorii restante in suma de x lei evidentiate la 31.12.2008, pentru care organul fiscal nu face dovada comunicarii;

- in **anul 2009** sunt evidentiate:

- debitele scadente la cele patru termene de plata (15.03.2009,15.06.2009, 15.09.2009 si 15.12.2009) reprezentand plati anticipate in suma totala de x lei stabilite prin decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2009 nr.x/10.06.2009, ce a fost comunicata la data de 10.06.2009 potrivit mentiunii contestatarului;

- obligatii fiscale accesorii in suma de x lei evidentiata la 31.12.2009 stabilite prin decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr.x/15.03.2012 (poz.2,3,4,5 si 7) comunicata la 30.03.2012;

-in **anul 2010** sunt evidentiata:

- debitele scadente la cele patru termene de plata (15.03.2010,15.06.2010, 15.09.2010 si 15.12.2010) reprezentand plati anticipate in suma totala de x lei stabilite prin decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2010 nr.x/26.06.2010, pentru care organul fiscal nu face dovada comunicarii;

- obligatii fiscale accesorii in suma de x lei evidentiata la 31.12.2010 stabilite prin decizia nr.x/15.03.2012(poz.1-9), comunicata la data de **30.03.2012**;

-in **anul 2011** sunt evidentiata:

- debitele scadente la cele patru termene de plata (15.03.2011,15.06.2011, 15.09.2011 si 15.12.2011) reprezentand plati anticipate in suma totala de x lei stabilite prin decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2011 nr.x/22.06.2011, pentru care organul fiscal nu face dovada comunicarii;

- obligatii fiscale accesorii in suma de x lei evidentiata la 02.01.2012, stabilite prin decizia nr.x/15.03.2012, comunicata la data de **30.03.2012**;

2. In ceea ce priveste platile efectuate in anii 2008, 2009, 2010 si 2011 se retin urmatoarele:

- plata sumei de x lei efectuata in data de 11.02.2008 a stins obligatii fiscale accesorii in suma de x lei evidentiata la 31.12.2007;

- platile efectuate in anul 2009 au stins plati anticipate pentru care organul fiscal nu a facut dovada comunicarii titlului de creanta in baza caruia au fost stabilite, respectiv suma de x lei scadenta la 01.06.2009;

- plata sumei de x lei efectuata de contribuabil in 15.03.2010 a stins accesorii aferente platilor anticipate in suma de x lei ce au fost stabilite prin decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/18.01.2010 (nr.x/15.03.2012) comunicata la 30.03.2012 precum si plati anticipate aferente anului 2010 pentru care organul fiscal nu face dovada comunicarii titlului de creanta;

- plata sumei de x lei efectuata de contribuabil in 15.06.2010 a stins plati anticipate in suma de x lei pentru care organul fiscal nu face dovada comunicarii;

- plata sumei de x lei efectuata de contribuabil in 14.03.2011 a stins accesorii aferente platilor anticipate in suma de 296 stabilite printr-un titlu de creanta necomunicat contestatarului la data stingerii, respectiv prin decizia referitoare la obligatii de plata accesorii nr. x/15.03.2012 ce face obiectul prezentei contestatii.

Prin referatul cu propuneri de solutionare nr.x/18.03.2012, organul fiscal emitent al actelor administrativ fiscale atacate precizeaza:

„Prin decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2008 nr.x/18.09.2008 se stabileste un impozit anticipat de plata in suma de x lei, decizie comunicata sub semnatura in data de 01.06.2009 conform copiei anexate.(...) Conform situatiei analitice debite plati solduri la anul 2009 se face o reglare a rolului fiscal personal in sensul recalcularii accesoriilor conform datei de comunicare (01.06.2009) pentru diferenta de debit ramasa neachitata in anul 2008.”,fara a anexa la dosarul cauzei documente in sustinerea reglarilor efectuate.

In drept, potrivit art. 45, art. 86 alin. (6), art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct. 44.1 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 1050/2004:

„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.”

„Art. 86 - (6) - Decizia de impunere si decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii constituie si înștiințari de plata, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plata.”

Art. 111 - (1) "Creantele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevazute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementeaza.

(2) Pentru diferentele de obligatii fiscale principale si pentru obligatiile fiscale accesorii, stabilite potrivit legii, termenul de plata se stabileste în functie de data comunicării acestora, (...)."

Potrivit prevederilor 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 folosintei bunurilor, cu exceptia veniturilor din arendare, precum si venituri din activități agricole **sunt obligati să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de impozit**, exceptându-se cazul veniturilor pentru care plățile anticipate se stabilesc prin retinere 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 obligatia efectuării plăților anticipate la nivelul sumei datorate pentru ultimul termen de plată al anului precedent. Diferenta dintre impozitul anual calculat asupra venitului net realizat în anul precedent si 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 (...)."

În speta sunt aplicabile si dispozitiile **art. 115** din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare care prevad:

"(1) Dacă un contribuabil datorează mai multe tipuri de impozite, taxe, contribuții și alte sume reprezentând creanțe fiscale prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. a), iar suma plătită nu este suficientă pentru a stinge toate datoriile, atunci se sting datoriile corelative aceluia tip de creanță fiscală principală pe care o stabilește contribuabilul sau care este distribuită, potrivit prevederilor art. 114, de către organul fiscal competent, după caz, stingerea efectuându-se, de drept, în următoarea ordine:

[a).....];

b) obligatiile fiscale principale sau accesorii, în ordinea vechimii, cu excepția cazului în care s-a început executarea silită, când se aplică prevederile art. 169 în mod corespunzător. În cazul stingerii creanțelor fiscale prin dare în plată se aplică prevederile art. 175 alin. (4¹).

[c).....];

d) obligatiile cu scadențe viitoare, la solicitarea contribuabilului.

(2) Vechimea obligațiilor fiscale de plată se stabilește astfel:

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

b) în funcție de data comunicării, pentru diferentele de obligații fiscale principale stabilite de organele competente, precum și pentru obligatiile fiscale accesorii. [...]

(4) Organul fiscal competent va comunica debitorului modul în care a fost efectuată stingerea datoriilor prevăzută la alin. (1), cu cel puțin 5 zile înainte de următorul termen de plată a obligațiilor fiscale".

În ceea ce privește calculul accesoriilor pe perioada 17.03.2009-31.12.2011 sunt incidente prevederile art. 119, art. 120 si art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, asa cum sunt invocate la pct.3.2. din prezenta decizie.

Fata de prevederile legale de mai sus, rezulta ca majorarile, dobanzile si penalitatile de intarziere se datoreaza pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata. În ceea ce privește platile anticipate cu titlu de impozit stabilite, 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 privește calcularea accesoriilor aferente.**

De asemenea, stingerea obligatiilor de plata se face cu respectarea ordinii legale, expres prevazuta de Codul de procedura fiscala, republicat, respectiv în functie de scadenta, în cazul obligatiilor fiscale principale si în **functie de data comunicării pentru obligatiile fiscale accesorii.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

- debitul în suma de x lei scadent la data de 01.06.2009, fara ca organul fiscal sa anexeze la dosarul cauzei documentul justificativ în baza caruia s-a efectuat debitarea;

- organul fiscal nu a prezentat dovezile de comunicare a deciziilor de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pentru anii 2009, 2010 si 2011 si nici pentru obligatiile fiscale accesorii aferente platilor anticipate pe anul 2007 nu se poate verifica scadenta obligatiilor de plata reprezentand platile anticipate cu titlu de impozit;
- organul fiscal nu a prezentat niciun document in baza caruia sa rezulte modul de stabilire al debitul in suma de x lei cu scadenta la 01.06.2009;
- platile efectuate au stins obligatiile fiscale accesorii aferente platilor anticipate pe anii 2008, 2009 si 2010 stabilite prin titluri de creanta necomunicate la data stingerii acestora (respectiv a deciziilor nr.x, nr. x si nr. x din 15.03.2012 comunicate la 30.03.2012) influentand calculul accesoriilor aferente platilor anticipate contestate prin nerespectarea ordinii de stingere.

Avand in vedere cele retinute serviciul solutionare contestatii nu se poate pronunta cu privire la respectarea ordinii de stingere a obligatiilor fiscale, in conditiile in care scadenta obligatiilor de plata reprezentand platile anticipate cu titlu de impozit este determinata in functie de data comunicarii deciziei de impunere prin care a fost individualizata aceasta obligatie de plata, perioada pentru care nu se calculeaza si nu se datoreaza sumele stabilite potrivit reglementarilor în materie, privind colectarea creantelor bugetare. De asemenea, nu se poate pronunta cu privire la accesoriile contestate, in conditiile in care baza de calcul a acestora a fost influentata de faptul ca din platile efectuate au fost stinse si accesorii stabilite prin titluri de creanta necomunicate ori pentru care organul fiscal nu a facut dovada comunicarii.

Fata de cele mai sus prezentate, intrucat se constata ca exista neconcordanțe cu privire la stabilirea perioadei de calcul a accesoriilor, precum si la modalitatea de stingere a obligatiilor fiscale **urmeaza** a se aplica dispozitiile art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, respectiv **desfiintarea** in parte a urmatoarelor decizii privind obligatiile de plata accesorii :

- nr. x/18.01.2010 pentru accesorii in suma totala de **x lei** (din totalul in suma de x lei stabilit prin decizia nr.x/15.03.2012);
- nr. x/31.12.2010 pentru accesorii in suma de **x lei** (din totalul in suma de x lei stabilit prin decizia nr.x/15.03.2012);
- nr. x/31.12.2011 pentru suma de **x lei** (din totalul in suma de x lei stabilit prin decizia nr.x/15.03.2012).

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 11.5, pct. 11.6 si pct. 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011, care precizeaza:

"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 solutionare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. "

Tinand seama de cele sus mentionate se remite cauza Administratiei Finantelor Publice Sector 2 in vederea reanalizarii situatiei fiscale a contribuabilului si a recalcularii obligatiilor fiscale accesorii tinand cont de prevederile legale, de motivatiile acestuia, precum si de cele retinute prin prezenta.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 82 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.21, art.45, art.111, art.114, art.115, art. 119, art.120 , art. 120¹ si art. 216 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct. 11.5, pct. 11.6 si pct. 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011

1. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de domnul x pentru suma de x lei stabilita prin Decizia privind obligatiile de plata accesorii nr.x/18.09.2008 (din totalul sumei de x lei stabilita prin decizia nr.x/15.03.2012), emisa de Administratia Finantelor Publice Sector 2.

2. Desfiinteaza in parte decizia privind obligatiile de plata accesorii nr.x/15.03.2012 (pentru suma de x lei din totalul sumei de x lei) si desfiinteaza integral deciziile privind obligatiile de plata accesorii nr. x/15.03.2012 (pentru suma de x lei) si nr. x/15.03.2012 (pentru suma de x lei), urmand ca Administratia Finantelor Publice Sector 2 sa procedeze la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilului, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile acestuia, precum si de cele retinute prin prezenta.

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