

DECIZIA nr. 948/09.12.2019

privind soluționarea contestației formulate de
doamna V,
înregistrată la D.G.R.F.P.București sub nr. aaaaa/01.10.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată de către Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice cu adresa nr. aaaaa1/30.09.2019, înregistrată la D.G.R.F.P.București sub nr. aaaaa/01.10.2019, completată cu adresele transmise pe mail și înregistrate la D.G.R.F.P.București sub nr. aa/LMU/03.10.2019 și sub nr. Aa1/LMU/04.12.2019, cu privire la contestația formulată de doamna V, CNP, cu domiciliul în București, și domiciliul ales pentru comunicarea documentelor la Cabinet avocat L cu sediul în București,

Obiectul contestației, înregistrată la Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice sub nr. aaaaa1/25.07.2018, îl constituie următoarele titluri de creanță:

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dddddddd/31.12.2016 emisă de Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice, prin care au fost stabilite accesorii în sumă de x lei, aferente impozitului pe venituri din activități independente în sumă de x1 lei, diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă de x2 lei și CASS în sumă de x3 lei, comunicată contribuabilei prin Spațiul Privat Virtual în data de 06.06.2018;

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. bbbbbbbb/31.12.2017 emisă de Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice, prin care au fost stabilite accesorii în sumă de y lei, aferente impozitului pe venituri din activități independente în sumă de y1 lei, diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă de y2 lei și CASS în sumă de y3 lei, comunicată contribuabilei prin Spațiu Privat Virtual în data de 10.07.2018.

În baza art. 276 alin. (5) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contribuabila a solicitat organului de soluționare a contestației competent, susținerea orală a contestației formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dddddddd/31.12.2016 și împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. bbbbbbbb/31.12.2017 emise de Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice.

Procedura orală a avut loc la data de 21.10.2019 la sediul organului de soluționare a contestației, susținerile fiind consemnate în Minuta nr. aaaaaa2 încheiată la data de 21.10.2019, anexată la dosarul cauzei, iar un exemplar a fost înmănat contribuabilei.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de **doamna V**.

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestația formulată de doamna V solicită anularea deciziilor referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dddddd/31.12.2016, și nr. bbbbbbbb/31.12.2017 pe care le consideră nelegale și netemeinice pentru următoarele motive:

- deciziile pentru care au fost calculate accesorii nu i-au fost niciodată comunicate în conformitate cu Codul de procedură fiscală și astfel ele nu pot produce efecte, aspect hotărât și de o instanță de judecată prin Sentința civilă nr. sssss/2017 pronunțată de Judecătoria Sectorului 3 București în dosarul nr. ffff/gg/2016, anexată în susținerea cauzei;

- deciziile de impunere plăți anticipate nr. dddddd1/03.07.2013 și nr. dddddd2/03.06.2016 au fost achitate integral;

- documentele CASS enumerate în cuprinsul deciziilor de calcul accesorii nu i-au fost comunicate, acestea au fost solicitate de contribuabilă să i se comunice însă nu a primit niciun răspuns.

Cu ocazia susținerii orale a contestației, contribuabila a precizat următoarele aspecte:

- a depus solicitări la organul fiscal de administrare în vederea reglării, la care nu a primit niciun răspuns;

- a efectuat plăți care au fost utilizate în stingerea altor obligații fiscale;

- consideră că are plăți efectuate în plus la CASS.

Prin contestația formulată, contribuabila solicită rectificarea datelor de comunciere a deciziilor de impunere și distribuirea plăților efectuate în mod corect.

II. Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice pe baza evidentei pe platitor a emis pentru contribuabila V următoarele titluri de creanță:

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dddddd/31.12.2016, prin care au fost stabilite accesorii în sumă de x lei, aferente impozitului pe venituri din activități independente în sumă de x1 lei, diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă de x2 lei și CASS în sumă de x3 lei, calculate pentru perioada 01.01.2016-31.12.2016;

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. bbbbbbbb/31.12.2017, prin care au fost stabilite accesorii în sumă de y lei, aferente impozitului pe venituri din activități independente în sumă de y1 lei, diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă de y2 lei și CASS în sumă de y3 lei, calculate pentru perioada 31.12.2016-31.12.2017.

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

Cauza supusă soluționării este dacă Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale nr. dddddd/31.12.2016 și nr. bbbbbbbb/31.12.2017 au fost emise de organele fiscale emitente cu respectarea prevederilor legale în vigoare în condițiile în care pe de o parte contribuabila nu a achitat la termenul scadent obligațiile principale, iar pe de altă parte sumele achitate de contestatară au stins în ordinea vechimii obligațiile de plată existente în evidența fiscală pentru care organul fiscal nu face dovada comunicării acestora în vederea verificării ordinii de stingere.

3.1. Referitor la accesoriile calculate în sumă de z lei aferente impozitului pe venit din activități independente

În fapt, prin Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale nr. dddddd/31.12.2016 și nr. bbbbbbbb/31.12.2017, organul fiscal de administrare au stabilit accesorii aferente obligațiilor fiscale în sumă de z lei pentru perioada 01.01.2016-31.12.2017 aferente impozitului pe venituri din activități independente.

Baza de calcul accesorii o constituie următoarele titluri de creanță:

- decizia de plăți anticipate aferentă anului 2016 nr. dddddd2/03.03.2016 prin care au fost stabilite plăți anticipate în sumă totală de d lei, repartizată pe termene legale în sumă de db lei pentru fiecare trimestru al anului 2016, transmisă prin poștă și confirmată de primire în data de 19.03.2016;

- decizia de plăți anticipate aferentă anului 2017 nr. dddddd3/12.04.2017, prin care au fost stabilite plăți anticipate în sumă totală de d lei, repartizată pe termene legale în sumă de db lei pentru fiecare trimestru al anului 2013, confirmată personal sub semnătură în data de 12.07.2017;

- decizia de plăți anticipate aferentă anului 2014 nr. dddddd4/06.06.2014, prin care au fost stabilite plăți anticipate în sumă totală de d lei, repartizată pe termene legale în sumă de d5 lei pentru primul trimestru și d4 lei pentru celelalte trei trimestre ale anului 2013, transmisă prin poștă și returnată pe motiv de „expirat termen păstrare, aprobat înapoierea” în data de 20.06.2019, ulterior comunicată pe site-ul ANAF prin anunțul colectiv nr.vvvvvv/17.06.2014;

- decizia de plăți anticipate aferentă anului 2015 nr. dddddd5/04.05.2015, prin care au fost stabilite plăți anticipate în sumă totală de d lei, repartizată pe termene legale în sumă de db lei pentru fiecare trimestru al anului 2015, transmisă prin poștă și returnată pe moti de „ expirat termen păstrare, aprobat înapoierea” în data de 29.05.2019, ulterior comunicată pe site-ul ANAF prin anunțul colectiv nr. vvvvvv/23.09.2015;

Din situația analitică debite plăți solduri pentru anii 2012-2018, rezultă că pentru impozitul pe venituri din activități independente, contribuabila a efectuat plăți anual astfel:

- în anul 2012 a efectuat plăți în sumă de a lei, respectiv a lei la data de 26.03.2012, a lei la data de 22.06.2012 și a lei la data de 03.10.2012, plăți care au stins obligațiile fiscale scadente și neachitate în ordinea vechimii;

- în anul 2013 a efectuat o plată în data de 01.08.2013 în sumă de a lei, și suma de a lei distribuită din diferențele în minus rezultate de la impozitul pe venit, plăți care au stins obligațiile de plată scadente și neachitate și accesorii;

- în anul 2014 a efectuat o plată în data de 14.01.2014 în sumă de a lei, plata care au stins obligațiile de plată scadente și neachitate și accesorii;

- în anul 2015 a efectuat o plată în data de 26.03.2015 în sumă de a lei și o plată în data de 26.06.2015 în sumă de db lei lei, plăți care au stins obligațiile de plată scadente și neachitate;

- în anul 2016 a efectuat plăți în sumă de a lei, respectiv db lei lei la data de 31.03.2016, a lei la data de 06.12.2016 și db lei lei la data de 21.12.2016, plăți care au stins obligațiile fiscale scadente și neachitate în ordinea vechimii;

- în anul 2017 a efectuat plăți în sumă de a lei, respectiv db lei lei la data de 21.03.2017, db lei lei la data de 20.07.2017 și db lei lei la data de 12.09.2017, plăți care au stins obligațiile fiscale scadente și neachitate în ordinea vechimii;

- în anul 2018 a efectuat plăți în sumă de a lei, respectiv db lei lei la data de 15.02.2018 și db lei lei la data de 16.02.2018, plăți care au stins obligațiile fiscale scadente și neachitate în ordinea vechimii.

Prin contestația formulată contribuabila invocă faptul că deciziile pentru care au fost calculate accesoriile nu i-au fost niciodată comunicate în conformitate cu Codul de procedură fiscală și astfel ele nu pot produce efecte, aspect hotărât și de o instanță de judecată prin Sentința civilă nr. sssss/2017 pronunțată de Judecătoria Sectorului 3 bucurești în dosarul nr. fffff/gg/2016, anexată în susținerea cauzei, iar deciziile de impunere plăți anticipate nr. dddddd1/03.07.2013 și nr. dddddd2/03.06.2016 au fost achitate integral.

În drept, potrivit dispozițiilor art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru anii 2014-2015 :

"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."

"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"

Începând cu anul 2016 sunt aplicabile dispozițiile art. 173 alin. (1) și alin. (2), art. 174 alin. (1) și art. 176 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 173 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(2) Nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi de orice fel, obligații fiscale accesorii stabilite potrivit legii, cheltuieli de executare silită, cheltuieli judiciare, sumele confiscate, precum și sumele reprezentând echivalentul în lei al bunurilor și sumelor confiscate care nu sunt găsite la locul faptei."

"Art. 174 - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv."

"Art. 176 - (1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător."

Față de prevederile legale de mai sus, rezultă că accesoriile se datorează pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată ca o masură accesorie în raport cu debitul principal. Stingerea obligațiilor de plată se face cu

respectarea ordinii legale, expres prevăzută de Codul de procedură fiscală, iar accesoriile se calculează pentru neachitarea la scadență de către debitor a obligațiilor de plată, începând cu ziua imediat următoare termenului scadent până la data stingerii sumei datorate și se sting în ordinea vechimii.

Penalitățile de întârziere se calculează pentru plata cu întârziere a obligațiilor fiscale și nu înlătură obligația de plată a dobânzilor. Nivelul penalităților este cel prevăzut de lege.

Potrivit prevederilor art. 82 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 82 (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.

(3) Plățile anticipate se efectuează în 4 rate egale, până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru[...]"

Având în vedere dispozițiile mai sus invocate, organul fiscal emite decizii de impunere pentru plăți anticipate pe baza venitului anual estimat de către contribuabil sau pe baza venitului net realizat pentru anul fiscal precedent, iar contribuabilii care realizează venituri din cedare folosință sunt obligați să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de impozit. Accesoriile se datorează pentru neachitarea la termen a obligațiilor fiscale, ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal, în situația în care suma datorată în contul acestui debit a fost stabilită prin decizie emisă de organul fiscal, opozabilă plătitorului din momentul comunicării sau la o dată ulterioară acesteia, iar contribuabilii au obligația de a achita în cursul anului plățile anticipate cu titlu de impozit în 4 rate egale, până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru. Pentru neachitarea obligațiilor fiscale se calculează dobânzi pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului scadent până la data stingerii sumei datorate și se sting în ordinea vechimii, iar penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Mai mult, în cazul impozitului pe venit, procedura fiscală prevede o procedură specială de stabilire a accesoriilor; în acest sens, contribuabilii care au desfășurat activitate și care **au avut obligația efectuării de plăți anticipate în anul precedent**, au avut și obligația efectuării plăților anticipate pentru anul curent, pentru sumele cu titlu de impozit, până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din trimestru, **la nivelul celui stabilit pentru trimestru IV al anului precedent**. În situația în care contribuabilii nu-și îndeplinesc obligația de plată a impozitului, se calculează și datorează obligații fiscale accesorii, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

În situația în care contribuabilii **nu au avut obligația efectuării de plăți anticipate în anul precedent**, au obligația efectuării de **plăți anticipate pentru anul curent, pentru sumele cu titlu de impozit înscrise în decizie** și pentru termenele de plată care au expirat, la data comunicării de către organul fiscal a deciziei de impunere pentru plăți anticipate. În această situație nu se calculează accesorii.

În acest sens este și Decizia Comisiei Centrale fiscale nr. 2/2014 care modifică punctul 5 din Decizia Comisiei Centrale fiscale nr. 6/2004 privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la impozitul pe venit, taxa pe valoarea adăugată și probleme de procedură fiscală, care prevede:

„În conformitate cu prevederile pct. 44.1 din Normele metodologice) date în aplicarea art. 45 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **organul fiscal nu poate pretinde executarea obligației stabilite în sarcina contribuabilului prin actul administrativ, dacă acest act nu a fost comunicat contribuabilului, potrivit legii.**”*

*„Contribuabilii cărora nu le sunt incidente prevederile art. 82 alin. (2) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, teza a 2-a, întrucât nu au avut obligația efectuării de plăți anticipate în anul precedent, **au obligația efectuării plăților anticipate pentru anul curent, pentru sumele cu titlu de impozit sau contribuții sociale înscrise în decizie și pentru care termenele de plată au expirat, la data comunicării de către organul fiscal a deciziei de impunere pentru plăți anticipate.***

*În situația în care organul fiscal comunică contribuabililor deciziile de plăți anticipate după expirarea termenelor de plată prevăzute de Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, **aceștia nu datorează accesorii pentru perioada cuprinsă între termenul de plată prevăzut de Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, și data comunicării deciziei de plăți anticipate, inclusiv.**”*

Atfel, față de cele prezentate, rezultă că organul fiscal nu poate pretinde executarea obligației stabilite în sarcina contribuabilei dacă nu face dovada îndeplinirii procedurii de comunicare.

Dispozițiile legale mai sus invocate s-au regăsit pe întreaga perioadă supusă impunerii.

Din analiza fisei sintetice pe platitor, a documentelor depuse la dosarul cauzei și a prevederilor legale prezentate mai sus rezultă următoarele:

- contribuabila a obținut venituri din activități juridice începând cu data de 01.08.2002;

- la baza stabilirii accesoriiilor contestate a stat decizii de impunere plăți anticipate pentru anii 2014, 2015, 2016 și 2017, comunicate contribuabilei în conformitate cu prevederile legale (așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei), emise ca urmare a veniturilor din activități juridice, prin care au fost stabilite plăți anticipate repartizate pe termene legale pentru fiecare trimestru al anului respectiv;

- contribuabila a efectuat plăți anuale dar nu în quantum și nici la termenele scadente. Cu titlu de exemplu, în anul 2012, deși contribuabila avea de plată suma de db lei împărțită în patru termene (cate a lei pe fiecare trimestru) contribuabila a efectuat plăți în sumă de a lei, respectiv a lei la data de 26.03.2012, j lei la data de 22.06.2012 și a lei la data de 03.10.2012, plăți care au stins obligațiile fiscale scadente și neachitate în ordinea vechimii;

- în anul 2013 efectuează mai multe plăți în sumă totală de a lei care sting din obligațiile fiscale restante și neachitate, inclusiv accesorii, la finalul anului rămânând un sold de plată în sumă de a lei;

- în anul 2014, deși pentru venitul estimat contribuabila are de plată d lei împărțită în patru termene de plată, plus soldul aferent anului 2013 în sumă de a lei, aceasta efectuează o singură plată în data de 14.01.2014 sumă de a lei.

Astfel plățile efectuate de contribuabilă sting obligațiile de plată în ordinea vechimii, debitele restante generând accesorii pentru neplata acestora.

Sușinerile contribuabilei, precum că nu i-au fost comunicate deciziile de impunere, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, pe de o parte, având în vedere că la dosarul cauzei se află confirmări de primire (prin poștă și personal sub semnătură) și dovezile transmiterii prin poștă și transmise retur cu motivarea „expirat termen păstrare”, procesul verbal privind îndeplinirea procedurii de comunicare prin publicitate prin care s-a publicat anunțul colectiv pe site-ul ANAF, și pe de altă parte, având în vedere faptul că doamna V are obligația efectuării plăților anticipate până la primirea deciziei de impunere la nivelul trim.IV, iar la data primirii deciziei de impunere avea obligația plății și a diferenței de impozit dintre nivelul stabilit prin decizie și nivelul trim.IV. Pentru neachitarea obligațiilor fiscale se calculează accesorii, **începând cu ziua imediat următoare termenului scadent** până la data stingerii sumei datorate și se sting în ordinea vechimii.

Referitor la comunicarea actelor administrativ fiscale, inclusiv a accesoriilor, Codul de procedură fiscală prevede modalități de comunicare directă, obișnuită, către contribuabilii destinatari și, în subsidiar, comunicarea prin publicitate.

În același sens sunt și prevederile pct. 1 din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 94/2006 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor și a instrucțiunilor de completare a acestora în vederea îndeplinirii procedurii de comunicare a actelor administrative fiscale prin publicitate, potrivit cărora **comunicarea prin publicitate se efectuează în situația în care actul administrativ fiscal nu a putut fi comunicat prin una din modalitățile de comunicare** prevăzute la art. 44 alin. (2) lit. a), b) și c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 47 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

De altfel, așa cum rezultă din analiza plăților efectuate, contribuabila avea la cunoștință de obligațiile de plată stabilite în sarcina sa în funcție de venitul estimat declarat de aceasta prin declarațiile depuse la organul fiscal.

Având în vedere că debitele stabilite pentru veniturile din activități juridice nu au fost achitate la termen, organul fiscal a stabilit corect în sarcina sa obligația de plată a sumei de z lei reprezentând accesorii pentru perioada 01.01.2016-31.12.2017.

În concluzie, se reține că accesoriiile în sumă de **z lei** înscrise în Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dddddd/31.12.2016 și bbbbbbbb/31.12.2017 au fost stabilite de către organele de impunere ale Administrației Sector 3 a Finanțelor Publice conform reglementărilor legale în materie, drept urmare contestația formulată de doamna V împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dddddd/31.12.2016 și bbbbbbbb/31.12.2017 pentru suma de z lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe venituri din activități independente urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3.2. Referitor la accesoriiile calculate în sumă de q lei (x2 lei + y2 lei) aferente diferențelor de impozit anual de regularizat (codul 63)

În fapt, prin Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale nr. dddddd/31.12.2016 și nr. bbbbbbbb/31.12.2017, organul fiscal de administrare au stabilit accesorii aferente obligațiilor fiscale în sumă de q lei pentru perioada 01.01.2016-31.12.2017 aferente diferențelor de impozit de regularizat.

Baza de calcul accesorii o constituie următoarele titluri de creanță:

- decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 2012 nr. dddddd/17.07.2013, prin care au fost stabilite în plus diferențe

de impozit rezultate din regularizarea anuală în sumă de d6 lei, comunicată prin poștă în data de 17.10.2013 dar fără să fie anexată confirmarea de primire;

- decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2013 nr. dddddd7/06.06.2014, prin care au fost stabilite în plus diferențe de impozit rezultate din regularizarea anuală în sumă de d7 lei, comunicată pe site-ul ANAF prin anunțul nr. vvvvv/07.01.2015, fără să fie anexat și plicul retur cu care a fost transmisă decizia de impunere;

- decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2014 nr. dddddd8/18.06.2015, prin care au fost stabilite în plus diferențe de impozit rezultate din regularizarea anuală în sumă de d8 lei, comunicată prin poștă și confirmată de primire în data de 30.10.2019;

- decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2015 nr. dddddd9/22.11.2016, prin care au fost stabilite în plus diferențe de impozit rezultate din regularizarea anuală în sumă de d9 lei, transmisă prin poștă dar returnată cu motivul „expirat termen păstrare” în data de 12.12.2016, ulterior comunicată pe site-ul ANAF prin anunțul nr. vvvvv/11.01.2017, fără să fie anexat și plicul retur cu care a fost transmisă decizia de impunere.

Din fișele analitice debite plăți solduri aferente anilor 2012 - 2018 pentru diferențele de impozit de regularizat, cod 63, contribuabila figurează cu următoarea situație:

- în anul 2012 a avut de recuperat suma de a lei;
- în anul 2013 a avut de plată suma de d6 lei neachitată;
- în anul 2014 nu a efectuat nicio plată;
- în anul 2015 nu a efectuat nicio plată;
- în anul 2016 a efectuat o plată în data de 06.12.2019 în sumă de d8 lei;
- în anul 2017 a efectuat o plată în data de 09.02.2017 lei în sumă de d9 lei;
- în anul 2018 au fost încasate sume din popriri, un total de a lei.

Plățile efectuate au stins obligațiile scadente și neachitate în ordinea vechimii.

Prin contestația formulată contribuabila invocă faptul că deciziile pentru care au fost calculate accesorii nu i-au fost niciodată comunicate în conformitate cu Codul de procedură fiscală și astfel ele nu pot produce efecte, aspect hotărât și de o instanță de judecată prin Sentința civilă nr. sssss/2017 pronunțată de Judecătoria Sectorului 3 București în dosarul nr. fffff/gg/2016, anexată în susținerea cauzei.

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

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

Din prevederile legale sus invocate rezultă că diferența de impozit pe venit se achită în termen de 60 de zile de la comunicarea deciziei de impunere anuală, iar pentru nerespectarea termenului se datorează dobânzi de întârziere, după caz, în funcție de momentul plății și de perioadele de întârziere înregistrate.

Față de prevederile legale de mai sus, rezultă că accesoriile se datorează pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată. În ceea ce

privește diferențele de impozit anual de regularizat stabilite în plus, acestea se individualizează de către organul fiscal **prin decizii de impunere care produc efecte juridice din momentul în care sunt comunicate contribuabilului, inclusiv în ceea ce privește calcularea accesoriilor aferente.** Stingerea obligațiilor de plată se face cu respectarea ordinii legale, expres prevăzută de Codul de procedură fiscală, iar accesoriile se calculează numai pentru neachitarea la scadență de către debitor a obligațiilor de plată, **scadență care, în cazul impozitului pe venit (diferențe de impozit anual de regularizat) este determinată în funcție de data comunicării deciziilor de impunere prin care s-au individualizat obligațiile de plată, accesoriile fiind stinse doar după ce au fost comunicate titlurile de creanță prin care au fost individualizate obligațiile de plată datorate cu titlu de accesorii.**

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

Totodată:

- în cazul neachitării la scadență a obligațiilor reprezentând plăți anticipate stabilite în contul impozitului pe venit, dobânzile de întârziere pentru plățile anticipate stabilite de organul fiscal prin decizii de plăți anticipate se calculează pâna la data plății debitului sau, după caz, pâna la data de 31 decembrie a anului fiscal de impunere, urmând ca pentru sumele neachitate în anul de impunere, accesoriile să fie calculate începând cu data de 1 ianuarie a anului următor pâna la data stingerii acestora, inclusiv;

- 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.

Prin contestația formulată contribuabila invocă faptul că deciziile pentru care au fost calculate accesorii nu i-au fost niciodată comunicate în conformitate cu Codul de procedură fiscală și astfel ele nu pot produce efecte, aspect hotărât și de o instanță de judecată prin Sentința civilă nr. sssss/2017 pronunțată de Judecătoria Sectorului 3 București în dosarul nr. fffff/gg/2016, anexată în susținerea cauzei.

Organul fiscal de administrare a ținut cont de cele precizate în sentința civilă și a recomunicat decizia de impunere anuală nr dddddd8/18.06.2015 în data de 30.10.2019.

Mai mult, deși contribuabila susține că nu i-a fost comunicată această decizie, aceasta, în anul 2016 a efectuat o singură plată în data de 06.12.2016 în sumă de d8 lei, sumă ce reprezintă obligația de plată stabilită prin decizia de impunere anuală nr dddddd8/18.06.2015.

Întrucât la dosarul cauzei au fost anexate deciziile de impunere aferente anilor 2012-2015 fără să fie anexate și dovezile de comunicare, prin adresa nr. aaaaa/aaaaa1/04.10.2019, Serviciul soluționare contestații solicită organului fiscal dovezile de comunicare în conformitate cu prevederile art. 47 din Codul de procedura fiscală și situația analitică plăți solduri.

Drept urmare, prin adresele transmise prin poșta electronică și înregistrate la DGRFPB sub nr. mmm/LMU/03.10.2019 și nr. Mmm1/LMU/04.12.2019, organul emitent al actului atacat a răspuns că pentru decizia de impunere anuală nr dddddd6/17.07.2013, data confirmării de primire este 17.10.2013 (fără a putea identifica în arhiva instituției,

confirmarea de primire), decizia de impunere anuală nr dddddd8/18.06.2015 a fost recomunicată, data confirmării de primire fiind 30.10.2019 și decizia de impunere anuală dddddd7/06.06.2014 a fost publicată pe site la data de 07.04.2015 (fără a putea identifica în arhiva instituției plicul retur).

Față de cele precizate de Administrația sector 3 a Finanțelor Publice, se reține că au fost calculate accesoriile pentru debite pentru care nu s-a putut face dovada procedurii de comunicare, iar pentru decizia de impunere anuală nr dddddd8/18.06.2015 au fost calculate accesoriile înainte de data de 30.10.2019, data comunicării acesteia.

Astfel, Serviciul soluționare contestații nu se poate pronunța cu privire la respectarea ordinii de stingere a obligațiilor fiscale, în condițiile în care, pe de o parte nu se face dovada respectării procedurii de comunicare a deciziilor de impunere aferente anilor 2012-2013 și pentru decizia de impunere aferentă anului 2014 care a fost recomunicată în data de 30.10.2019, iar în caz de neplată, accesoriile ar trebui calculate de la aceasta dată, iar pe de altă parte nu se face nicio precizare cu privire la emiterea și comunicarea deciziilor de calcul accesorii în condițiile în care plățile efectuate de contribuabilă sting obligațiile de plată restante pentru care nu există dovada comunicării (din plata efectuată în data de 06.12.2016 au fost stinse debite pentru care nu s-a făcut dovada comunicării).

Ținând cont de cele mai sus prezentate, de dispozițiile imperative ale legii, precum și de faptul că plățile efectuate de contestator sting, în ordinea vechimii, obligații de plată principale și apoi obligațiile fiscale accesorii, **în ordinea vechimii în funcție de data comunicării**, ținând cont că organul fiscal nu poate face dovada comunicării deciziilor de impunere aferente anilor 2012-2013, că plata efectuată în anul 2016 a stins obligațiile de plată pentru care nu se face dovada comunicării, organul de soluționare contestații este în imposibilitatea de a se pronunța asupra accesoriilor calculate de organul fiscal, motiv pentru care se impune **desființarea** în parte a Deciziilor referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale nr. dddddd/31.12.2016 și nr. bbbbbbbb/31.12.2017 prin care au fost calculate accesoriile în suma totală de **q lei**.

Potrivit **art. 7** alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"(1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz."

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru **determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilei** și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Prin aplicarea prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: **"Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al**

actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației.”

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

“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

În consecință, față de cele prezentate mai sus, Administrația sector 3 a Finanțelor Publice va proceda la reanalizarea situației fiscale a contestatarii **V** ținând cont de prevederile legale în vigoare pentru a determina în mod corect situația fiscală a contribuabilului, de motivațiile acesteia, de **dispozițiile legale vizând ordinea de stingere în funcție de data comunicării**, precum și de cele reținute prin prezenta exercitându-și rolul activ în vederea **stabilirii corecte a obligațiilor fiscale datorate**.

3.3. Referitor la accesoriile calculate în sumă de w lei (x3 lei + y3 lei) aferente CASS datorată de persoanele care realizează venituri din activități independente (codul 111)

Cauza supusă soluționării este pe de o parte dacă organul de soluționare se poate investi cu soluționarea cauzei, în condițiile în care o parte din accesoriile stabilite prin Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale nr. dddddd/31.12.2016 și nr. bbbbbbbb/31.12.2017 au fost revizuite de organul fiscal prin Borderoul de adăugare/scădere a obligațiilor fiscale nr. dddddd10/30.09.2019.

În fapt prin Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dddddd/31.12.2016 și nr. bbbbbbbb/31.12.2017 emise de Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice, au fost stabilite accesorii în sumă de **w lei** aferente CASS, pentru perioada 01.01.2016-31.12.2017, obligația de plată principală fiind individualizată prin deciziile de impunere plăți anticipate aferente anilor 2013,2014, 2015 și 2016 și documente emise de CNAS transmise electronic de către Casa Nationala de Sanatate, în conformitate cu Protocolul Cadru nr. 806/608/934/2012 de predare – primire a documentelor.

Urmare referatului transmis de Serviciul Colectare și Executare Silită Persoane Fizice prin care se solicita reglarea fișei contribuabilului deoarece au fost puse în executare dispozițiile Sentinței civile nr. sssss/27.06.2017, au fost scăzute din evidența pe plătitori a debitului principal în sumă de w1 lei și a accesoriilor în sumă de w2 lei din contul 111-CASS prevăzute în fișa analitică și cuprinse și în actele administrative contestate.

Față de cele mai sus menționate rezultă că organul fiscal a răspuns problemelor ridicate de contribuabilă, anulând sumele stabilite inițial prin emiterea Borderoului de adăugare/scădere a obligațiilor fiscale nr. dddddd10/30.09.2019.

În drept, sunt aplicabile și dispozițiile art.268 alin.(1) și art.269 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precizează:

„Art. 268 - (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”

„ Art. 269 - (2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”

De asemenea **art.276** din Codul de procedură fiscală, prevede:

„ (1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. ”

În speță, sunt aplicabile și Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, care la pct. 11.1. prevăd:

“Contestația poate fi respinsă ca:

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat”.

Ținând seama că obiectul contestației formulată împotriva Deciziilor referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dddddd/31.12.2016 și nr. bbbbbbbb/31.12.2017 emise de Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice prin care au fost stabilite accesorii în sumă de **w lei** aferente CASS, pentru perioada 01.01.2016-31.12.2017 s-a soluționat prin emiterea Borderoului de adăugare/scădere a obligațiilor fiscale nr. dddddd10/30.09.2019, ulterior depunerii contestației, contestația contribuabilei urmează a se respinge ca fiind ramasă fără obiect pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru anii 2014-2015, art. 173 alin. (1) și alin. (2), art. 174 alin. (1) și art. 176 alin. (1) art. 276 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 83 și art. 84 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare pct. V din OUG nr. 125/2011, Ordinului comun al Ministerului Finanțelor Publice, al Ministerului Sănătății și al Ministerului Muncii, Familiei și Protecției Sociale nr. 806/608/934/2012:

DECIDE:

1. Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **doamna V** împotriva:

- Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dddddd/31.12.2016, prin care Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice a stabilit în sarcina acestuia accesorii aferente impozitului pe venituri din activități independente în sumă de **x1 lei**;

-Deciziei referitoare la obligațiile de plata accesorii nr. bbbbbb/31.12.2017 prin care Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice a stabilit în sarcina acestuia accesorii aferente impozitului pe venituri din activități independente în sumă totală de **y1 lei**.

2. **Desființează** Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dddddd/31.12.2016 și nr. bbbbbb/31.12.2017 prin care Administrația sector 3 a Finanțelor Publice a stabilit în sarcina doamnei **V** obligații fiscale în sumă de **q lei** aferente diferențelor de impozit de regularizat, urmând ca organul fiscal să procedeze la **reanalizarea situației fiscale** a contribuabilei, ținând cont de prevederile legale, de motivațiile acestuia, precum și de cele reținute prin prezenta.

3. Respinge ca fiind rămasă fără obiect contestația formulată de doamna **V** în ceea ce privește accesoriile în sumă de **w lei** stabilite prin Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dddddd/31.12.2016 și nr. bbbbbb/31.12.2017, emise de Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice, întrucât acestea au fost revizuite prin Borderoul de adăugare/scădere a obligațiilor fiscale nr. dddddd10/30.09.2019.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată potrivit legii, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Municipiului București.