

DECIZIA nr. 723 / 12.09.2014
privind solutionarea contestatiei formulata de doamna **X**,
inregistrata la DGRFPB sub nr. x/12.03.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Sector 4 a Finantelor Publice cu adresa nr. x/05.03.2014, inregistrata la DGRFPB sub nr. x/12.03.2014, completata cu adresele nr. x/24.06.2014 si nr. x/20.08.2014, inregistrate la DGRFPB sub nr. x/26.06.2014 si sub nr. x/26.08.2014, cu privire la contestatia formulata de doamna **X**, cu domiciliul in Bucuresti, SU nr. , bl. , sc. , et. , ap. , sector 4.

Obiectul contestatiei remisa prin posta la 24.02.2014 si inregistrata la Administratia Sector 4 a Finantelor Publice sub nr. x/27.02.2014, il constituie decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/31.12.2013 emisa de AS4FP, comunicata in data de 28.01.2014, prin care s-au stabilit accesorii aferente impozitului pe venit in suma de y1 lei si aferente CASS in suma de y2 lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de doamna **X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata, doamna X aduce urmatoarele argumente:

Nu datoreaza sumele comunicate prin decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii; in acest sens dovedeste cu chitantele nr.x/02.04.2012 si nr.x/01.07.2013 eliberate de Trezoreria sector 4 privind plata impozitului pe venituri din activitati independente conform deciziei de impunere din 01.07.2013, care a modificat decizia de impunere din 26.02.2013.

In luna februarie 2013 s-a adresat Directiei Generale de Impozite si Taxe Locale pentru restituirea sumei de t lei, fara a primi raspuns.

La 18.07.2013 i s-a comunicat Somatia nr. x si a formulat o noua cerere de compensare comunicata la 26.08.2013

In concluzie, contestatarul solicita sa se constate ca nu datoreaza nicio suma, rezultand ca a platit mai mult decat datora.

II. Prin decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/31.12.2013, Administratia Sector 4 a Finantelor Publice a stabilit accesorii aferente impozitului pe venitul din activitati independente in suma de y1 lei si accesorii aferente CASS in suma de y2 lei.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile contestatului, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se retin urmatoarele:

3.1. Referitor la accesoriile aferente impozitului pe venitul din activitati independente in suma de y1 lei

Cauza supusa solutionarii este daca organul fiscal a stabilit corect accesorii aferente impozitului pe venitul din activitati independente in suma de y1 lei, in conditiile in care informatiile existente in evidenta organului fiscal au fost modificate, situatie care a condus la modificarea ordinii legale de stingere a obligatiilor de plata, iar organul fiscal propune admiterea partiala a contestatiei

In fapt, prin decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/31.12.2013, AS4FP a calculat accesorii aferente impozitului pe venitul din activitati independente in suma de y1 lei, calculate pentru perioada 31.12.2012 - 09.08.2013, astfel:

- **y11 lei** - reprezentand accesorii aferente debitului in suma de t lei, individualizat prin decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2012 nr. x/14.02.2012 (dobanzi de intarziere in suma de y111 lei si penalitati de intarziere in suma de y112 lei), calculate pentru perioada 31.12.2012-02.04.2013;

- **y2 lei** - reprezentand accesorii aferente debitului in suma de z lei (z1+z2+z3+z4+z5) individualizat prin decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2013 nr. x/26.02.2013 (dobanzi de intarziere in suma de y21 lei si penalitati de intarziere in suma de y22 lei calculate pentru perioada 26.03.2013-09.08.2013).

In drept, potrivit prevederilor art. 21, art. 23, art. 24, art. 45, art. 85, art. 86, art. 110, art. 111, art. 115, art. 119, art. 120 si art. 120¹ din 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 materiale fiscale.

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

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

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

"Art. 23 - Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

"Art. 24 - Stingerea creanțelor fiscale

Creantele fiscale se sting prin încasare, compensare, executare silita, scutire, anulare, prescriptie si prin alte modalitati prevazute de lege."

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

(6) **Decizia de impunere 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. 110 - (3)** Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) **decizia de impunere**;

b) **declaratia fiscală**;

c) decizia referitoare la obligații de plată accesorii (...)."

"**Art. 111 - (1)** Creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează."

"**Art. 115 - Ordinea stingerii datoriiilor**

(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:

[...];

b) toate obligațiile fiscale principale, în ordinea vechimii, și apoi obligațiile fiscale accesorii, în ordinea vechimii. În cazul stingerii creanțelor fiscale prin dare în plată, se aplică prevederile art. 175 alin. (4¹);

[...]

(2) **Vechimea obligatiilor fiscale de plata se stabileste astfel:**

a) în funcție de scadența, 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;

[...]."

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

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

"**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.

Alineatul (1) a fost modificat prin punctul 1. din Ordonanță de urgență nr. 50/2013, începând cu 03.06.2013.

(6) Pentru obligațiile fiscale neachitate la termenul de plată, reprezentând impozitul pe venit, se datorează dobânzi după cum urmează:

a) pentru anul fiscal de impunere, dobânzile pentru plățile anticipate stabilite de organul fiscal prin decizii de plăți anticipate se calculează până la data plății debitului sau, după caz, până la data de 31 decembrie;

b) dobânzile pentru sumele neachitate în anul de impunere, potrivit lit. a), se calculează începând cu data de 1 ianuarie a anului următor până la data stingerii acestora inclusiv;

c) în cazul în care impozitul pe venit stabilit prin decizia de impunere anuală este mai mic decât cel stabilit prin deciziile de plăți anticipate, dobânzile se recalculază, începând cu data de 1 ianuarie a anului următor celui de impunere, la soldul neachitat în raport cu impozitul anual stabilit prin decizia de impunere anuală, urmând a se face regularizarea dobânzilor în mod corespunzător.

“**Art. 120¹ - (1)** 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. “

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

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

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

ARTICOLUL 120¹ a fost modificat prin punctul 2. din Ordonanță de urgență nr. 50/2013 începând cu 01.07.2013.

Fata de prevederile legale de mai sus, rezulta ca stingerea obligatiilor de plata se face cu respectarea ordinii legale, expres prevazuta de Codul de procedura fiscala, iar pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata sau plata cu intarziere a creantelor, debitorul datoreaza dobanzile de intarziere.

In cazul neachitarii la scadenta a obligatiilor reprezentand plati anticipate stabilite in contul impozitului pe venit, dobanzile de intarziere pentru platile anticipate stabilite de organul fiscal prin decizii de plati anticipate se calculeaza pâna la data platii debitului sau, dupa caz, pâna la data de 31 decembrie a anului fiscal de impunere, urmand ca pentru sumele neachitate în anul de impunere, accesoriile sa fie calculate începând cu data de 1 ianuarie a anului urmator pâna la data stingerii acestora, inclusiv.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei transmise de Administratia sector 4 a Finantelor Publice, din referatul cauzei, precum si din adresele privind completarea dosarului contestatiei rezulta urmatoarele :

Prin decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/31.12.2013, AS4FP a calculat accesorii aferente impozitului pe venitul din activitati independente in suma de y1 lei, calculate pentru perioada 31.12.2012-09.08.2013, obligatia de plata fiind individualizata prin deciziile de impunere nr. x/14.02.2012 si nr. x/26.02.2012, comunicate contribuabilei.

Prin decizia de impunere nr. x/14.02.2012, comunicata contribuabilei prin posta, fiind returnata si recomunicata prin anunt publicitar, s-au stabilit plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2012 in suma de t lei, repartizate in rate egale pe trimestrele I, II, III si IV, cate t/4 lei pe trimestru.

Accesoriile in suma de y11 lei au fost calculate de AS4FP pe perioada 31.12.2012 - 02.04.2013, asupra obligatiei de plata in suma de t lei individualizata prin decizia de impunere nr. x/14.02.2012.

Din analiza situatiei analitice debite plati solduri referitoare la impozitul pe venit - cod 51 (impozit pe venituri din activitati independente) transmisa impreuna cu contestatia formulata, atasata la dosarul cauzei si din mentiunile organului fiscal rezulta ca, la data de 01.01.2013, contribuabila inregistra obligatii fiscale restante la impozitul pe venit in suma de t lei (suma aflata in sold la data de 21.12.2012).

Contribuabila a efectuat plati in acest cont in anul 2012 in suma totala de p lei, astfel:

- p1 lei - cu documentul nr. x/04.04.2012
- p2 lei - cu documentul nr. x/20.06.2012
- p3 lei - cu documentul nr. x/25.09.2012
- p4 lei - cu documentul nr. x/27.12.2012

Totodata, din decizia de impunere anuala pe anul 2012 nr. x/01.07.2013 rezulta diferenta de impozit stabilita in minus in suma de p lei.

Prin adresa nr. x/24.06.2014 privind completarea dosarului contestatiei si prin adresa remisa prin e-mail in data de 09.09.2014, organul fiscal propune admiterea contestatiei pentru accesorii in suma de y11 lei (dobanzi – y111 lei si penalitati de intarziere – y112 lei) aferente perioadei 31.12.2012-02.04.2013 pentru obligatia de plata restanta in suma de t lei, motivata de faptul ca “prin decizia de impunere anuala pe anul 2012 nr. x/01.07.2013 s-a stabilit impozit anual in suma de z lei, iar contribuabila a efectuat in anul 2012 plati in contul platilor anticipate in suma de p lei.”

Se constata ca, desi organul fiscal propune acceptarea contestatiei pentru accesorii in suma de y11 lei calculate asupra platilor anticipate cu titlu de impozit pe anul 2012 in suma de t lei, restanta, incasata din plata efectuata in data de 02.04.2013 nu rezulta motivele pentru care, pentru accesoriile calculate asupra obligatiei de plata stabilita prin decizia de impunere nr. x/26.02.2012 nu propune reanalizarea accesoriilor, in conditiile in care prin aceasta plata au fost stinse si debite curente modificandu-se ordinea de stingere a obligatiilor.

Prin decizia de impunere nr. x/26.02.2012, comunicata contribuabilei la data de 18.04.2012, s-au stabilit plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2012 in suma de v lei,

repartizate in rate egale pe trimestrele I, II, III, cate v/3 lei si in suma de v4 lei pe trimestrul IV.

Accesoriile in suma de y12 lei au fost calculate de AS4FP pe perioada 26.03.2013 - 09.08.2013, asupra obligatiei de plata in suma de u lei.

Prin decizia de impunere nr. x/01.07.2013, comunicata la data de 15.07.2014, organul fiscal a restrans platile anticipate privind impozitul pe venit stabilite prin decizia de impunere nr. x/26.02.2012, de la suma de z lei la suma de z lei, repartizata pe urmatoarele termene de plata: 25.03.2013 – z1 lei; 25.06.2013 – z2 lei.

In cursul anului 2013, contribuabila a efectuat urmatoarele plati:

- P1 lei - chitanta nr. x/02.04.2013;
- P2 lei - chitanta nr. x/01.07.2013.

Totodata, prin decizia privind compensarea obligatiilor fiscale nr. x/26.08.2013, comunicata contribuabilei, a fost compensata suma de t lei, reprezentand diferenta de impozit anual de regularizat din decizia de impunere anuala pe anul 2011 nr. x/07.03.2012 cu impozitul pe venituri din activitati independente pe anul 2013, la data de 09.08.2013.

Fata de cele mai sus prezentate, intrucat contribuabila a efectuat plata cu intarziere a impozitului pe venit stabilit prin deciziile de impunere, avand in vedere dispozitiile art.115 din Codul de procedura fiscala care prevad ca stingerea obligatiilor de plata se face in ordinea vechimii, in temeiul art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, desfiintarea deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/31.12.2013, prin care s-au calculat accesorii aferente impozitului pe venit in suma de y1 lei.

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin OPANAF nr. 450/2013, unde se stipuleaza:

“11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

Prin urmare, AS4FP va proceda la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilei, inclusiv la reanalizarea ordinii de stingere a obligatiilor de plata, tinand cont de prevederile legale in vigoare, sustinerile acesteia si de retinerile din prezenta decizie.

3.2. Referitor la accesoriile aferente CASS in suma de y2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii se poate pronunta pe fond asupra CASS in suma de y2 lei, in conditiile in care contestatara nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia cu privire la aceasta suma.

In fapt, prin decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/31.12.2013 s-au stabilit accesorii aferente CASS in suma de y2 lei.

Prin contestatia formulata, contribuabila nu prezinta niciun argument cu privire la accesoriile in suma de y2 lei, contestate.

In drept, in speta sunt incidente prevederile art.205 si art. 206 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, republicat:

Codul de procedura fiscala:

“Art.205 - (1) Împotriva titlului de creanta, precum si împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu înlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în conditiile legii.

(2) Este îndreptatit la contestatie numai cel care considera ca a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.

(3) Baza de impunere si impozitul, taxa sau contributia stabilite prin decizie de impunere se contesta numai împreuna. (...).”

“Art. 206 - (1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) **obiectul contestatiei;**
- c) **motivele de fapt si de drept;**
- d) **dovezile pe care se întemeiaza;**
- e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum si stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.”

Totodata, potrivit pct.2.5 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. 450/2013:

"2.5. Organul de solutionare competent **nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept** pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."

Intrucat doamna X nu a prezentat motivele de fapt si de drept si dovezile pe care se intemeiaza contestatia formulata cu privire la accesoriile aferente CASS in suma de y2 lei, Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGRFPB nu se poate substitui contestatarei cu privire la **motivele de fapt si de drept si a dovezilor**, care sunt elemente obligatorii si expres prevazute de art. 206 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, republicat, intrucat potrivit art.213 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata: **“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**”**, iar potrivit art.213 alin.(4) - **“Contestatorul,**

intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora.”

In consecinta, urmeaza a se respinge ca nemotivata contestatia formulata de X cu privire la accesoriile aferente CASS in suma de y2 lei stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/31.12.2013.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 110, art.111, art. 119, art. 120, art. 120¹, art.205, art. 206 si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct. 2.5, pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile aprobate prin OPANAF nr. 450/2013:

DECIDE

1. Desfiinteaza Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/31.12.2013, prin care s-au calculat accesorii aferente impozitului pe venit in suma de y1 lei, urmand ca Administratia Sectorului 4 a Finantelor Publice sa reanalizeze situatia fiscala a contribuabilei, tinand cont de dispozitiile legale in vigoare si de retinerile din prezenta decizie.

2. Respinge ca nemotivata contestatia formulata pentru accesoriile aferente CASS in suma de y2 lei stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/31.12.2013.

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

