

DECIZIA nr. 209/2012
privind solutionarea contestatiei formulata de
doamna **X**,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Serviciul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti a fost sesizat de AFP Sector 5, cu adresele nr. x si nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x si nr. x, cu privire la contestatia formulata de doamna **X**, cu domiciliul in x.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de **19.01.2012**, inregistrata la AFP Sector 5 sub nr. x, il constituie Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x emisa de AFP Sector 5, comunicata in data de **20.12.2011**, prin care s-au stabilit accesorii in suma de x 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 a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de doamna **X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata contestatara aduce urmatoarele argumente:

Accesoriile stabilite in sarcina sa sunt nelegale, intrucat si-a indeplinit obligatiile de plata in interiorul termenelor legale.

In anii anteriori s-au emis decizii de impunere care nu i-au fost comunicate conform art. 44 din Codul de procedura fiscala, republicat.

Prin Sentinta civila nr. x impotriva careia a formulat recurs, Tribunalul Bucuresti urmeaza sa se pronunte cu privire la aspectul legat de comunicarea deciziilor de impunere.

Suma de x lei care a generat dobanzi de intarziere in suma de x lei si penalitati de intarziere in suma de x lei a fost achitata in termen legal, in data de 29.07.2011 (in termen de 60 de zile de la data comunicarii deciziei de impunere – 03.06.2011, cu OP nr. x).

Prin decizia nr. x, DGFP-MB a desfiintat deciziile de impunere prin care s-au stabilit accesorii in suma de x lei.

Contribuabila invoca dispozitiile art. 44 si 88 lit b din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, subliniind ca nu a fost respectata procedura de comunicare a deciziilor de impunere, fapt ce a generat in mod eronat intarzierea la plata, respectiv calculul de accesorii.

In concluzie, solicita admiterea contestatiei si desfiintarea deciziei de impunere atacata.

II. Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x, AFP Sector 5 a calculat accesorii in suma de x lei.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Cauza supusa solutionarii este daca doamna X datoreaza suma totala de x lei, in conditiile in care organul fiscal nu a analizat situatia debite – plati – solduri din evidenta analitica pe platitor in raport strict de considerentele deciziei nr. x emisa de DGFP-MB urmare contestarii de contribuabila a accesoriilor aferente impozitului pe venit (impozit anual de regularizat si plati anticipate cu titlu de impozit) datorat in perioada 2002 – 2009 si nu a respectat dispozitiile legale privind ordinea de stingere a obligatiilor fiscale.

În fapt,

I. Prin Deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x din 18.01.2009 emise de AFP Sector 5, **contestate de contribuabila**, au fost calculate, pentru perioada 31.12.2008 - 31.12.2009, accesorii aferente impozitului pe venit datorat in perioada 2002 – 2009 (impozit anual de regularizat si plati anticipate cu titlu de impozit), individualizat prin urmatoarele titluri de creanta:

- decizia de impunere anuala pentru anul 2002 nr. x/08.02.2008 prin care s-a stabilit o diferenta de impozit pe venitul anual de plata in suma de x lei;

- decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/29.02.2008, prin care s-au stabilit pentru anul 2004 diferente de impozit pe venit in plus in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei, pentru anul 2005 diferente de impozit pe venit in plus in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei si pentru anul 2006 diferente de impozit pe venit in minus in suma de x lei;

- decizia de impunere anuala pentru anul 2007 nr. x/28.05.2008 prin care s-a stabilit o diferenta de impozit pe venit anual de plata in suma de x lei;

- decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pentru anul 2008 nr. x/15.02.2008;

- decizia de plati anticipate pentru anul 2009 nr. x/29.01.2009 s-au stabilit plati anticipate in suma de x lei.

Prin Decizia nr. x/09.09.2010, DGFP-MB a dispus:

“Desfiinteaza Deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x din 18.01.2009, prin care s-au stabilit in sarcina doamnei X obligatii de plata accesorii in suma totala de x lei, urmand ca Administratia Finantelor Publice Sector 5 sa procedeze la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilei, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile acesteia, precum si de cele retinute prin prezenta. (...) »

II. Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x contestata, AFP Sector 5 a calculat, pentru perioada 16.12.2010 – 14.12.2011, accesorii in suma de x lei.

Debitele asupra carora s-au calculat accesoriile contestate au fost individualizate prin urmatoarele titluri de creanta :

- decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/29.02.2008, mai sus mentionata ;

- decizia de impunere anuala pentru anul 2007 nr. x/28.05.2008, mai sus mentionata ;

- decizia de plati anticipate pentru anul 2010 nr. x/04.02.2010, prin care s-au stabilit plati anticipate in suma totala de x lei ;
- decizia de plati anticipate pentru anul 2010 nr. x/01.06.2010, prin care s-au stabilit plati anticipate in suma totala de x lei, respectiv o diferenta de plati anticipate in suma de x lei ;
- decizia de plati anticipate pentru anul 2011 nr. x/10.02.2011, prin care s-au stabilit plati anticipate in suma totala de x lei ;
- decizia de plati anticipate pentru anul 2011 nr. x/17.05.2011, prin care s-au stabilit plati anticipate in suma totala de x lei, respectiv o diferenta de plati anticipate in suma de x lei ;
- decizia de impunere anuala pe anul 2009 nr. x/01.06.2010, prin care s-a stabilit o diferenta de impozit pe venit anual de plata in suma de x lei;
- decizia de impunere anuala pe anul 2010 nr. x/04.02.2010, prin care s-a stabilit o diferenta de impozit pe venit anual de plata in suma de x lei;
- referatul nr. x/01.11.2010 potrivit caruia organul fiscal considera ca au fost individualizate debitele in suma de x lei, x lei si x lei.

In drept, potrivit art. 21, art. 44, art. 45, art. 86 alin. (6), art. 110, art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat in anul 2007 si ale pct. 44.1 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 1050/2004 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 21. - (1) Creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal.

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

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

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

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

"Art. 45 - Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii."

Norme metodologice:

"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."

“**Art. 86** - (6) Decizia de impunere și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii constituie și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plată.”

« **Art. 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. »

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

Potrivit prevederilor art. 82 și art. 84 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"**Art. 82 (1)** Contribuabilii care realizează venituri din activități independente, din cedarea folosinței bunurilor, cu excepția veniturilor din arendare, precum și venituri din activități agricole **sunt obligați să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de impozit**, exceptându-se cazul veniturilor pentru care plățile anticipate se stabilesc prin reținere la sursă.

(2) Plățile anticipate se stabilesc de organul fiscal competent pe fiecare sursă de venit, luându-se ca bază de calcul venitul anual estimat sau venitul net realizat în anul precedent, după caz, **prin emiterea unei decizii care se comunică contribuabililor, potrivit legii.** În cazul impunerilor efectuate după expirarea termenelor de plată prevăzute la alin. (3), contribuabilii au obligația efectuării plăților anticipate la nivelul sumei datorate pentru ultimul termen de plată al anului precedent. (...)"

"**Art. 84 - (...) (8)** Diferențele de impozit rămase de achitat conform deciziei de impunere anuale 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 dispozițiilor legale sus invocate obligațiile fiscale se stabilesc prin titluri de creanță, respectiv decizii de impunere care se comunică contribuabilului și sunt opozabile de la data comunicării.

În speta sunt aplicabile dispozițiile pct. 5 alin. 4 din Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 6/2004 privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la impozitul pe venit, taxa pe valoarea adăugată și probleme de procedură fiscală, aprobată prin OMFP nr. 1561/2004:

"Contribuabilul are obligația efectuării plăților anticipate începând cu data comunicării de către organul fiscal a deciziei de impunere pentru plăți anticipate

cu titlu de impozit, inclusiv pentru sumele înscrise în această decizie și pentru care termenele de plată au expirat."

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:

“Art. 115 (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 acelui 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) sumele datorate în contul ratei din luna curentă din graficul de plată a obligației fiscale pentru care s-a aprobat o eșalonare la plată, precum și dobânda sau majorarea de întârziere, după caz, datorată în luna curentă din grafic sau suma amânată la plată, împreună cu dobânda sau majorarea de întârziere, după caz, datorată pe perioada amânării, în cazul în care termenul stabilit pentru plata sumelor respective se împlinește în luna curentă, precum și obligațiile fiscale curente de a căror plată depinde menținerea valabilității înlesnirii acordate;

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);

c) sumele datorate în contul următoarelor rate din graficul de plată a obligației fiscale pentru care s-a aprobat eșalonarea, până la concurența cu suma eșalonată la plată sau până la concurența cu suma achitată, după caz, precum și suma amânată la plată împreună cu dobânda sau majorarea de întârziere datorată pe perioada amânării, după caz;

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. »

(...) (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. »

Fata de prevederile legale de mai sus, rezulta ca accesoriile se datoreaza pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata. In ceea ce priveste atat platile anticipate cu titlu de impozit, cat si diferentele de impozit anual de regularizat stabilite in plus, se individualizeaza de catre organul fiscal **prin decizii de impunere care produc efecte juridice din momentul în care sunt comunicate contribuabilului.**

De asemenea, stingerea obligatiilor de plata se face cu respectarea ordinii legale, expres prevazuta de Codul de procedura fiscală, republicat, iar accesoriile se calculeaza **numai** pentru neachitarea la scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, **scadenta care in cazul impozitului pe venit (plati anticipate si diferente de impozit**

anual de regularizat) este determinata in functie de data comunicarii deciziilor de impunere prin care s-au individualizat obligatiile de plata.

Se retine ca in perioada 2002 – 2011 au existat numeroase modificari legislative privind modalitatea/ordinea de stingere a obligatiilor de plata si modul de calcul al accesoriilor datorate pentru plata cu intarziere a obligatiilor de plata (OG nr. 11/1996, OMFP nr. 2013/2001, OG nr. 61/2002, OMFP nr. 1785/2002, OG nr. 92/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, HG nr. 1050/2004, cu modificarile si completarile ulterioare).

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

1. Urmare contestarii de catre contribuabila a Deciziilor referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x din 18.01.2009 emise de AFP Sector 5, prin Decizia nr. x/09.09.2010, DGFP-MB a dispus:

“Desfiinteaza Deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x din 18.01.2009, prin care s-au stabilit in sarcina doamnei X obligatii de plata accesorii in suma totala de x lei, urmand ca Administratia Finantelor Publice Sector 5 sa procedeze la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilei, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile acesteia, precum si de cele retinute prin prezenta. (...) »

2. “Urmare verificarii contului fiscal personal” al contribuabilei pentru anii 2006 - 2009, potrivit Referatului nr. x/01.11.2010, AFP Sector 5 a propus scaderea si debitarea sumelor, astfel:

bd. scadere

51 01/2 x lei;
51 02/2 x lei;
63 01/2 x lei;
63 02/2 x lei.

bd. debit

51 01/2 x lei – 15.12.2006;
51 00/2 x lei;
63 02/1 x lei – 31.12.2008;
63 02/1 x lei – 31.12.2009;
63 03/1 x lei – 22.03.2010.”

Cu privire la Referatul nr. x/01.11.2010, se retin urmatoarele aspecte:

a – acest document **nu reprezinta un titlu de creanta**, astfel cum este definit la art. 110 din Codul de procedura fiscala, republicat, prin acestea nefiind stabilite si individualizate obligatii de plata principale si accesorii.

b – prin referat **organul fiscal nu a efectuat o analiza detaliata** a situatiei debite – plati – solduri din evidenta analica pe platitor, analiza care in mod obligatoriu, trebuie sa contina informatii privind:

- nr/ data emiterii/ data comunicarii, potrivit dispozitiilor legale, a deciziei de impunere privind platile anticipate cu titlu de impozit;
- toate documentele de plata, respectiv sumele achitate in contul platilor anticipate;
- note de compensare, s.a, dupa caz;

- nr/ data emiterii/ data comunicarii, potrivit dispozitiilor legale, a deciziei de impunere anuala;
- toate documentele de plata, respectiv sumele achitate in contul regularizari;
- note de compensare, s.a, dupa caz;
- nr/ data emiterii/ data comunicarii, potrivit dispozitiilor legale, a deciziei referitoare la calculul accesoriilor, in situatia in care contribuabila a efectuat cu intarziere plata obligatiilor bugetare.

De exemplu, referitor la **anul 2006**:

- organul fiscal a constatat ca doamna x datoreaza accesorii in suma de x lei, in conditiile in care nu se fac mentiuni privind data comunicarii deciziei de impunere privind platile anticipate nr. x/20.02.2006, desi prin decizia nr. x/2010, DGFP-MB a dispus ca, la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilei, respectiv calcularea accesoriilor datorate de aceasta, sa se tina cont de data scadentei obligatiilor de plata reprezentand plati anticipate sau impozit pe venitul anual de regularizat, scadenta care este determinata in functie de data comunicarii deciziei de impunere;

- desi prin adresa nr. x/07.03.2012 organul de solutionare a contestatiei i-a solicitat transmiterea tuturor dovezilor de comunicare a deciziilor de impunere prin care s-au individualizat debitele asupra carora s-au calculat accesoriile contestate, organul fiscal nu a dat curs in integralitate acestor solicitari (nici in cazul deciziei de impunere privind platile anticipate nr. x/20.02.2006); de asemenea, desi prin aceeași adresa i s-au solicitat si mentiuni (dovezi) privind emiterea si comunicarea deciziilor de calcul al accesoriilor stinse prin platile efectuate de contribuabila, AFP Sector 5 nu a dat curs nici acestor solicitari;

- platile efectuate de contribuabila au stins obligatiile de plata reprezentand plati anticipate datorate la data de 15.03.2006, 15.06.2006, 15.09.2006, 15.12.2006, in conditiile in care organul fiscal nu a facut nicio precizare privind comunicarea deciziei de impunere respective, iar potrivit Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 6/2004, "Contribuabilul are obligatia efectuării plăților anticipate începând cu data comunicării de către organul fiscal a deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit, inclusiv pentru sumele înscrise în această decizie si pentru care termenele de plată au expirat.";

- platile efectuate de contribuabila au stins obligatiile de plata reprezentand accesorii in suma de x lei, in conditiile in care organul fiscal nu a facut dovada emiterii/comunicarii unei decizii de impunere prin care sa fie individualizate aceste accesorii;

- cu privire la decizia de plati anticipate nr. x/08.09.2006, prin care a fost majorat cuantumul platilor anticipate datorate pentru trimestrele III si IV 2006, aceasta a fost comunicata de-abia in data de 22.03.2010. Prin urmare, de-abia incepand cu aceasta data, contribuabila a avut obligatia efectuării platii diferentelor stabilite suplimentar de plata in contul impozitului anticipat, motiv pentru care, **in mod eronat**, suma achitata prin OP nr. x/11.12.2008 a stins suma de x lei, considerata de organul fiscal a fi datorata la data de 15.09.2006, respectiv suma de x lei, considerata de organul fiscal a fi datorata la data de 15.12.2006; in acest sens, este si punctul de vedere al Directiei Generale de Reglementare a Colectarii Creantelor Bugetare din cadrul ANAF, care prin adresa nr. x/13.10.2006, a facut urmatoarele precizari:

"Deciziile de plati anticipate nu pot fi emise sau modificate pentru ani fiscali incheiati si nu se pot calcula accesorii pentru neachitarea de catre contribuabili, pana la expirarea termenelor trimestriale de plata, a platilor anticipate la nivelul sumei datorate pentru ultimul termen de plata al anului precedent, in conditiile in care nu s-a emis un

act administrativ si nu s-a comunicat potrivit prevederilor art. 44 alin. 2 din OG nr. 92/2003, republicata cu completarile si modificarile ulterioare.”

- referatul nu cuprinde nicio precizare privind emiterea, respectiv comunicarea deciziei de impunere anuala pe anul 2006.

Se retine ca organul fiscal nu a efectuat o analiza clara si detaliata nici in ceea ce priveste situatia debite – plati – solduri din evidenta analitica pe platitor pentru perioada 2007 – 2009.

Mai mult, referatul nu cuprinde nicio precizare referitoare la perioada 2002 – 2005, in conditiile in care prin decizia nr. x/2010, DGFP-MB a desfiintat Deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x din 18.01.2009 emise de AFP Sector 5, **contestate de contribuabila**, prin care au fost calculate, pentru perioada 31.12.2008 - 31.12.2009, accesorii aferente impozitului pe venit datorat in perioada 2002 – 2009 (impozit anual de regularizat si plati anticipate cu titlu de impozit) si a dispus reanalizarea situatiei fiscale a contestatarei.

3. Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x contestata, AFP Sector 5 a calculat, pentru perioada 16.12.2010 – 14.12.2011, accesorii in suma de x lei.

Debitele asupra carora s-au calculat accesoriile contestate au fost individualizate prin urmatoarele documente :

- referatul nr. x/01.11.2010 potrivit caruia organul fiscal considera ca au fost individualizate debitele in suma de x lei, x lei si x lei;

- decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru perioada 2004 - 2006 nr. x/29.02.2008;
- decizia de impunere anuala pentru anul 2007 nr. x/28.05.2008;
- decizia de plati anticipate pentru anul 2010 nr. x/04.02.2010;
- decizia de plati anticipate pentru anul 2010 nr. x/01.06.2010;
- decizia de plati anticipate pentru anul 2011 nr. x/10.02.2011;
- decizia de plati anticipate pentru anul 2011 nr. x/17.05.2011;
- decizia de impunere anuala pe anul 2009 nr. x/01.06.2010;
- decizia de impunere anuala pe anul 2010 nr. x/04.02.2010;

Se retine ca organul fiscal a procedat la calcularea de accesorii in suma de x lei prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x, in conditiile in care referatul nr. x/01.11.2010 nu constituie titlu de creanta, in sensul dispozitiilor art. 110 din Codul de procedura fiscala, republicat, iar acest referat contine infomatii neclare, incomplete si gresite.

Prin urmare, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta cu privire la legalitatea accesoriilor in suma de x lei, cata vreme din documentele existente la dosarul cauzei nu se poate verifica respectarea prevederilor legale privind ordinea de stingere a obligatiilor fiscale pe perioada 2002 – 2009, respectiv 2010 - 2011.

4. Contribuabila are **obligatia efectuării platilor distinct pe fiecare categorie de impozit**, taxa, contributie si alte sume datorate bugetului general consolidat, inclusiv majorari de întârziere, in speta plati anticipate cu titlu de impozit si impozit pe venitul anual de regularizat.

Se retine ca exista doua conturi distincte pentru plata impozitului pe venit, respectiv plati anticipate si regularizari, astfel cum stipuleaza expres, dispozitiile pct.

2.5., 3, 5, 6, 7, 8.1 din OMFP nr. 46/2001 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind organizarea evidenței pe platitori persoane fizice și procedura de închidere și deschidere a evidenței fiscale:

"2.5. Evidența fiscală analitică este organizată pe conturi fiscale personale, conform anexei nr. 2 care face parte integrantă din prezentele instrucțiuni, astfel:

a) **conturi fiscale personale - plăți anticipate pentru persoane fizice cu domiciliul în România;**

b) conturi fiscale personale - persoane fizice străine și persoane fizice române fără domiciliu în România;

c) **conturi fiscale personale - regularizare impozit pe venitul anual global;**
(...) <<în prezent impozit pe venitul anual realizat>>.

3. Conturile fiscale personale - **plăți anticipate** pentru persoane fizice cu domiciliul în România - se deschid pentru obligațiile de plată constituite în cursul anului, reprezentând:

(...) b) plăți anticipate pentru venituri din activități independente.

5. Contul fiscal personal - **regularizare impozit pe venitul anual global** - se deschide înscriind în acesta diferența de impozit anual rămasă de achitat sau suma reprezentând impozitul anual de restituit, rezultată din decizia de impunere anuală. (...)

6. Înregistrarea în conturile fiscale personale se efectuează în cadrul fiecărei categorii de venit și pe fiecare sursă de venit.

7. Obligațiile de plată se înscriu în evidența fiscală analitică pentru fiecare contribuabil persoană fizică, pe categorii de venit și în cadrul acestora pe surse, pe baza următoarelor documente, după caz:

a) deciziile de impunere pentru plățile anticipate cu titlu de impozit (...),

f) decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate. (...)

8.1. **Înregistrarea în evidența fiscală analitică a operațiunilor de stingere a obligațiilor de plată** se realizează pe baza documentelor privind:

a) plățile efectuate la trezoreria statului în numerar;

b) plățile efectuate prin virament bancar sau prin mandat postal;

c) nota de compensare în cazul compensării obligațiilor bugetare;

d) stingerea obligațiilor bugetare prin alte modalități prevăzute de lege."

Asa cum rezulta din prevederile legale mai sus invocate, evidența fiscală analitică a organului fiscal este organizată pe conturi fiscale personale, în cazul impozitului pe venitul anual realizat, existând distinct conturile fiscale personale - plăți anticipate și contul fiscal - regularizare.

Nu poate fi reținută susținerea contestatarii privind mențiunile din ordinele de plată, căta vreme importanța are în primul rând contul în care aceasta a dispus bancii efectuarea plății. De exemplu, în OP nr. x/11.12.2008, deși este menționat « *impozit venituri 2007 – decizie de impunere anuală x* », contul în care s-a dispus efectuarea plății este RO18TREZ70520030101XXXXX, acesta fiind în fapt contul în care se efectuează plățile anticipate cu titlu de impozit (contul de regularizări fiind RO46TREZ70520030160XXXXX).

Prin urmare, suma achitata prin OP nr. x/11.12.2008 stinge alte obligatii de plata decat cele avute in vedere de contribuabila.

5. Potrivit art. 216 alin. 3 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 216. - (3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare".

Totodata, conform art. 210 alin. (2) din acelasi act normativ:

"Decizia sau dispozitia emisa in solutionarea contestatiei **este definitiva** in sistemul cailor administrative de atac".

Astfel, potrivit dispozitiilor legale anterior citate, **considerentele organului de solutionare din cuprinsul deciziei sunt definitive si obligatorii pentru organele fiscale desemnate sa reanalizeze situatia fiscala a contribuabilei si sa incheie o noua decizie de impunere, acestea fiind tinute de lamuririle si de punctul de vedere al organului de solutionare a contestatiei cu privire la speta fiscala analizata si de documentatia propusa spre reanalizare.**

Or, in speta, **organul fiscal a ignorat lamurirea data spetei de organul de solutionare**, cata vreme nu a efectuat o analiza detaliata si completa a situatiei debite – plati – solduri pentru perioada 2002 – 2009, care are influenta directa asupra perioadei 2010 – 2011, ce face obiectul deciziei nr. x contestata.

Intrucat la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilei pentru anii 2002 - 2009, AFP Sector 5 nu a respectat considerentele deciziei nr. x/2010 si nu au procedat la analiza temeinica a cauzei, conform indrumarilor date de organul competent in solutionarea contestatiei cu privire la speta fiscala analizata si intrucat calculul accesoriilor in suma de x lei, pentru perioada 2010 – 2011 este influentat de modalitatea de stingere a obligatiilor de plata pe perioada 2002 – 2009, se va desfiinta Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x, cu privire la accesoriile in suma de x lei, **urmand ca AFP Sector 5 sa se conformeze strict considerentelor din decizia de solutionare** si sa aplice prevederile legale in vigoare la data operatiunilor supuse verificarii, asa cum prevede art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin OPANAF nr. 2137/2011, 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. »

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 21, art. 44, art. 45, art. 86 alin. (6), art. 110, art. 115, art. 119, art. 120, art. 120¹ art. 216 alin. 3 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct. 44.1 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 1050/2004, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 82 si art. 84, pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011, din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE

Desfiinteaza Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x, cu privire la accesoriile in suma de x lei, urmand ca AFP Sector 5 sa procedeze la reanalizarea situatiei fiscale a doamnei **X**, tinand cont de dispozitiile legale in vigoare si de retinerile din prezenta decizie.

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