

**DECIZIA nr. 13 / 12.01.2017**  
privind solutionarea contestatiei formulata de doamna **x**,  
inregistrata la DGRFPB sub nr. x/02.11.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de catre Administratia Sector 5 a Finantelor Publice cu adresa nr. x/01.11.2016, inregistrata la DGRFPB sub nr. x/02.11.2016, completata cu adresa nr. x/23.11.2016, inregistrata la DGRFPB sub nr. x/24.11.2016, cu privire la contestatia formulata de doamna **X**, cu domiciliul in Bucuresti, Bd. L nr. , bl. , sc. , et. , ap. , sector 5.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia sector 5 a Finantelor Publice sub nr. x/10.06.2015, il constituie decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/31.12.2014 emisa de AS5FP, comunicata in data de 22.05.2015, prin care s-au stabilit accesorii aferente impozitului pe venit in suma de y 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, coroborat cu art. 352 alin.1 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr.207/2015, Directia Generală Regională a Finantelor Publice este investita sa solutioneze contestatia formulata de doamna **X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

**I.** Prin contestatia formulata, doamna **X** solicita admiterea contestatiei, desfiintarea deciziei nr. x din data de 31.12.2014 si emiterea unei noi decizii de impunere aferenta perioadei legale 2010-2014, avand in vedere urmatoarele argumente:

Decizia de impunere nr. x/31.12.2014 prin care s-au stabilit dobanzi in suma de y lei pe anii 2007-2014 i-a fost comunicata la data de 22.05.2015 fara confirmare de primire, fiind prescris dreptul de a solicita dobanzi aferente perioadei 2007-2011.

Pentru stabilirea cuantumului exact al dobanzii aferente impozitului datorat organul fiscal era obligat sa aiba in vedere declaratiile de impunere anuale si platile efectuate anual.

Avand in vedere dispozitiile OG nr.92/2003, actualizata, Decizia nr. x/31.12.2014 a fost emisa in mod nelegal si netemeinic si pe cale consecinta se impune desfiintarea acesteia si anulara situatiei fiscale de fapt si emiterea unei noi decizii pentru eventualele dobanzi ramase de plata.

In conformitate cu prevederile art.43 din OG nr.92/2003, decizia trebuia trimisa cu confirmare de primire, semnata si stampilata de organul fiscal emitent, fiind lovita de nulitate.

**II.** Prin decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/31.12.2015, Administratia Sector 5 a Finantelor Publice a stabilit accesorii aferente impozitului pe venit in suma totala de y lei, respectiv dobanzi/penalitati de intarziere aferente impozitului pe venituri din activitati independente in suma de y1 lei si aferente diferentei de impozit anual de regularizat in suma de y2 lei.

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

### 3.1. Referitor la aspectele procedurale

*Cauza supusa solutionarii este daca motivele invocate de contestatoare privind lipsa semnaturii si stampilei pe decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii pot atrage nulitatea acesteia.*

**In fapt**, Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/31.12.2015, prin care Administratia sector 5 a Finantelor Publice a stabilit dobanzi si penalitati aferente impozitului pe venit in suma totala de y lei a fost transmisa de Unitatea de Imprimerie Rapida din cadrul DGFP Valcea cu confirmare postala (AR) AAx, fiind confirmata de primire la data de 22.05.2015.

Prin contestatia formulata, contribuabila sustine ca nesemnarea si nestampilarea deciziei atrage nulitatea acesteia.

De asemenea, contestatara invoca lipsa confirmarii de primire a deciziei contestate.

**In drept**, potrivit art. 43, art. 45 si art. 46 din OG nr. 92/2013 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data emiterii actului contestat:

**“Art. 43 – (2)** Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;
- g) numele persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) *semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent*;
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului.

(3) *Actul administrativ fiscal emis în formă electronică cuprinde elementele prevăzute la alin. (2), cu excepția elementelor prevăzute la lit. h). (...).*

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

**“Art. 45 – (1)** Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului/platitorului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii”.

**“Art. 46 - Nulitatea actului administrativ fiscal**

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

Din textele legale antecitate rezulta ca elementele precizate la art. 43 alin. (2) din Codul de procedura fiscala formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări ca urmare a lipsei elementelor anterior precizate precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 43 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vatamarea contribuabilei fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilei.

Astfel, având în vedere cele de mai sus, motivatia contestatarei în susținerea excepției nulității actului administrativ fiscal contestat nu este în acord cu elementele prevăzute de normele legale în materie, întrucât potrivit doctrinei nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art. 46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu” si art.43 alin.6 din acelasi act normativ:*

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

Având în vedere cele de mai sus, nu poate fi reținut argumentul contestatarii potrivit căruia „Decizia trebuia semnata și stampilata de organul fiscal emitent, elemente ce nu au fost îndeplinite”.

În concluzie, o atare vătămare nu poate fi reținută în cauză nefiind întrunită vreo cauză de nulitate expres prevăzută de lege, iar elementele invocate de contestatară nu constituie motive de nulitate, astfel cum a fost demonstrat mai sus, contestația urmand a fi respinsă ca neintemeiată pentru acest aspect.

În ceea ce privește invocarea lipsei confirmării de primire a deciziei contestate, așa cum s-a reținut anterior, aceasta a fost comunicată contestatarii fiind confirmată de primire la data de 22.05.2015, cum de altfel precizează contribuabilii însși, afirmațiile acestora fiind contradictorii.

### **3.2. Referitor la invocarea prescripției dreptului de a stabili accesorii**

*Cauza supusă soluționării este dacă pentru accesoriile aferente impozitului pe venit stabilite de organele fiscale a intervenit efectul prescripției, în condițiile în care, în cursul perioadei de prescripție, organele fiscale au îndeplinit succesiv acte de executare ce au constituit tot atâtea cauze de întrerupere a cursului prescripției, după fiecare întrerupere începând să curgă un nou termen de prescripție*

**In fapt**, prin decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x/31.12.2015 organele fiscale au stabilit în sarcina contribuabilului dobanzi/penalități de întârziere în suma totală de y lei aferente obligațiilor de plată stabilite prin deciziile de impunere privind plățile anticipate pe anii 2007-2014 și diferenței de impozit anuale de regularizat pe anul 2006, calculate pentru perioada 31.12.2013-31.12.2014.

Prin contestația formulată contribuabilii invocă, în esență, prescrierea dreptului de a stabili accesorii pentru obligațiile de plată aferente perioadei 2007-2011.

**In drept**, potrivit dispozițiilor O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare:

**„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. 91 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale**

(1) *Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.*

(2) *Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”*

**„Art. 92 Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale**

(1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune; (...).”

**"Art. 131. - (1) Dreptul de a cere executarea silita a creantelor fiscale se prescrie in termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care a luat nastere acest drept.**

**"Art. 133. - Termenul de prescriptie prevazut la art. 131 se intrerupe:**

a) in cazurile si in conditiile stabilite de lege pentru intreruperea termenului de prescriptie a dreptului la actiune;

c) **pe data indeplinirii, in cursul executarii silita, a unui act de executare silita; [...]"**.

**Aplicand toate aceste dispozitii legale la speta ce face obiectul contestatiei raportat la documentele existente la dosarul cauzei transmise de AS5FP, la precizarile din referatul cauzei si din adresa privind completarea dosarului contestatiei, se retin urmatoarele:**

Obligatia fiscala in suma de y lei reprezentand dobanzi/penalitati de intarziere calculate pentru perioada 04.12.2002-31.12.2015 este aferenta obligatiilor de plata stabilite prin decizii de impunere pe anii 2007-2014.

Prin adresa nr. x/23.11.2016, inregistrata la DGRFPB sub nr.MBR-REG x/24.11.2016, urmare solicitarii Serviciului solutionare contestatii 2 din adresa nr. x/12561/08.11.2016, Administratia Sector 5 a Finantelor Publice a transmis acte de executare silita, respectiv somatii si titluri executorii, emise in perioada 2007-2014, comunicate contribuabilei, potrivit confirmarilor de primire anexate, in care sunt mentionate deciziile de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit emise si comunicate contestatarei. In speta, referitor la deciziile de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit, AS5FP a emis pentru intreaga perioada somatii insotite de titluri executorii, incepand cu data de 15.11.2007.

Astfel, somatia nr. x/24.05.2012 si titlul executoriu nr. x/24.05.2012 a fost comunicata in data de 01.06.2012, potrivit confirmarii de primire AAx din data de 01.06.2012, anexata.

Potrivit dispozitiilor legale referitoare la comunicarea actelor administrative fiscale obligatiile de plata stabilite si individualizate prin titluri de creanta, in speta impozitul pe venit, precum si accesoriile datorate pentru neplata/plata cu intarziere a acestora, produc efecte din momentul in care sunt comunicate contribuabilei (in acelasi sens, si somatia si titlurile executorii produc efecte din momentul in care sunt comunicate); de asemenea comunicarea trebuie sa fie efectuata in interiorul termenului de prescriptie, cu respectarea dispozitiilor legale, tocmai pentru a da dreptul organul fiscal de a solicita plata sumelor respective.

**Se constata ca, in tot cursul perioadei analizate, organele fiscale au indeplinit acte de executare silita prin comunicarea somatiilor catre debitoare care, in conformitate cu dispozitiile legale antecitate, constituie cauze de intrerupere a cursului prescriptiei (actele de executare fiind indeplinite inlauntrul perioadei de prescriptie) si care au condus la curgerea unor noi termene de prescriptie, astfel ca la data de 22.05.2015 (cand contestatoarea a primit decizia de calcul a accesoriilor ce face obiectul contestatiei) era in curs un nou termen de prescriptie.**

**Ca atare, nefiind prescris dreptul de a cere executarea silita a debitului principal reprezentand impozit pe venit stabilit prin decizii de impunere, nu este prescris nici dreptul organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale accesorii aferente acestui debit.**

Rezulta ca sustinerile contestatoarei privind prescrierea dreptului organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale accesorii nu au niciun temei, aceasta invocand implinirea termenelor de prescriptie prin ignorarea actelor de executare ce i-au fost comunicate succesiv de-a lungul perioadei si care au constituit tot atatea cauze de intrerupere a cursului prescriptiei si de curgere a unor noi termene de prescriptie, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata.

### **3.3. Referitor la accesoriile aferente impozitului pe venit stabilite prin decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/31.12.2015**

*Cauza supusa solutionarii este daca organul fiscal a stabilit corect accesoriile aferente impozitului pe venit in suma de y lei, in conditiile in care contribuabila nu a achitat integral si in termen obligatiile de plata in contul impozitului pe venituri din activitati independente, situatie care a condus la modificarea ordinii legale de stingere a obligatiilor de plata.*

**In fapt**, prin decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/31.12.2015, AS5FP a calculat accesorii aferente impozitului pe venit in suma totala de y lei, respectiv accesorii aferente impozitului pe venituri din activitati independente in suma de y1 lei si accesorii aferente diferentei de impozit anual de regularizat in suma de y2 lei, calculate pentru perioada 31.12.2013–31.12.2014, obligatia de plata fiind individualizata prin deciziile de impunere privind platile anticipate pe anii 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 si prin decizia de impunere anuala pe anul 2006.

**In drept**, potrivit prevederilor art. 21, art. 23, art. 24, art. 45, art. 85, art. 86, art. 110, art. 111, art. 115, art. 116, art. 119, art. 120 si art. 120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada verificata:

**"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 quantumul 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) declarația 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.

(2) Pentru diferențele de obligații fiscale principale și pentru obligațiile fiscale accesorii, stabilite potrivit legii, termenul de plată se stabilește în funcție de data comunicării acestora, astfel:

- a) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 1-15 din lună, termenul de plată este până la data de 5 a lunii următoare;
- b) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 16-31 din lună, termenul de plată este până la data de 20 a lunii următoare."

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

(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. (4<sup>1</sup>);

[...]

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

- a) în functie de scadenta, pentru obligatiile fiscale principale;
- b) în functie de data comunicarii, pentru diferentele de obligatii fiscale principale stabilite de organele competente, precum si pentru obligatiile fiscale accesorii; [...]."

"**Art.116** - (1) Prin compensare se sting creanțele statului sau unităților administrativ-teritoriale ori subdiviziunilor acestora reprezentând impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat cu creanțele debitorului reprezentând sume de rambursat, de restituit sau de plată de la buget, până la concurența celei mai mici sume, când ambele părți dobândesc reciproc atât calitatea de

creditor, cât și pe cea de debitor, cu condiția ca respectivele creanțe să fie administrate de aceeași autoritate publică.

(2) Creanțele fiscale ale debitorului se compensează cu obligații datorate aceluiași buget, urmând ca din diferența rămasă să fie compensate obligațiile datorate altor bugete, în mod proporțional, cu respectarea condițiilor prevăzute la alin. (1).

(4) Dacă legea nu prevede altfel, compensarea operează de drept la data la care creanțele există deodată, fiind deopotrivă certe, lichide și exigibile.”

“**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.

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

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

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

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

“**Art. 120<sup>1</sup>** - (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.”

*Avand in vedere dispozitiile mai sus invocate, organul fiscal emite titluri de creanta in baza carora realizeaza colectarea creantelor fiscale. Asemenea titluri pot fi decizii de impunere ori decizii referitoare la obligatiile de plata accesorii.*

*De asemenea, 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 si penalitatile de intarziere, ca o masura accesorie in raport cu debitul principal, in situatia in care suma datorata in contul acestui debit a fost stabilita prin decizie emisa de organul fiscal, opozabila platitorului din momentul comunicarii sau la o data ulterioara acesteia.*

*Totodata:*



- in cazul neachitarii la scadenta a obligatiilor reprezentand plati anticipate stabilite in contul impozitului pe venit, dobanzile de întârziere 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;

- in cazul în care impozitul pe venit stabilit prin decizia de impunere anuală este mai mic decât cel stabilit prin deciziile de plăți anticipate, dobanzile 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.

Cu privire la platile anticipate cu tilu de impozit, conform dispozitiilor art. 82 alin. (1) si (2) si art.84 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

**"Art. 82 - (1) Contribuabilii care realizeaza venituri din activitati independente, din cedarea folosintei bunurilor, cu exceptia veniturilor din arendare, precum si venituri din activitati agricole sunt obligati sa efectueze în cursul anului plati anticipate cu titlu de impozit, exceptându-se cazul veniturilor pentru care platile anticipate se stabilesc prin retinere la sursa.**

**(2) Platile anticipate se stabilesc de organul fiscal competent pe fiecare sursa de venit, luându-se ca baza de calcul venitul anual estimat sau venitul net realizat în anul precedent, dupa caz, prin emiterea unei decizii care se comunica contribuabililor, potrivit legii. În cazul impunerilor efectuate dupa expirarea termenelor de plata prevazute la alin. (3), contribuabilii au obligatia efectuării platilor anticipate la nivelul sumei datorate pentru ultimul termen de plata al anului precedent. Diferenta dintre impozitul anual calculat asupra veniturii net realizat în anul precedent si suma reprezentând plati anticipate datorate de contribuabil la nivelul trimestrului IV din anul anterior se repartizeaza pe termenele de plata urmatoare din cadrul anului fiscal."**

**"Art. 84 – (5) Organul fiscal stabilește impozitul anual datorat și emite o decizie de impunere, în intervalul și în forma stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice."**

**In cazul impozitului pe venit, scadenta obligatiei de plata principala, care determina si momentul din care se pot naste obligatiile de plata accesorii, ca o consecinta a neachitarii pana la scadenta obligatiei principale este stabilita in functie de momentul comunicarii deciziei de impunere.**

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 contribuabilei.

De asemenea, stingerea obligatiilor de plata se face cu respectarea ordinii legale, expres prevazuta de Codul de procedura fiscala, republicat, iar accesoriile se calculeaza numai pentru neachitarea la scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, **scadenta care în 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.**

In speta, prin decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/31.12.2015, Administratia Sector 5 a Finantelor Publice a stabilit:

1. accesorii aferente impozitului pe venituri din activitati independente in suma de y1 lei asupra debitelor individualizate prin urmatoarele decizii de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit:

- nr. x/05.05.2007 pentru debitul in suma de t lei, calculate pentru perioada 31.12.2013-31.12.2014;

- nr. x5/15.02.2008 pentru debitul in suma de t lei, calculate pentru perioada 31.12.2013-31.12.2014;

- nr. x/29.01.2009 pentru debitul in suma de t lei, calculate pentru perioada 31.12.2013-31.12.2014;

- nr. x/04.02.2010 pentru debitul in suma de t lei, calculate pentru perioada 31.12.2013-31.12.2014;

- nr. x/10.02.2011 pentru debitul in suma de t lei, calculate pentru perioada 31.12.2013-31.12.2014;

- nr. x/03.02.2012 pentru debitul in suma de t lei, in suma de t lei si in suma de t lei, calculate pentru perioada 31.12.2013-31.12.2014;

- nr. x/26.02.2013 pentru debitul in suma de t lei, calculate pentru perioada 31.12.2013-31.12.2014;

- nr. x/26.02.2014 pentru debitul in suma de t lei, calculate pentru perioada 26.03.2014-31.12.2014;

2. accesorii aferente diferentei de impozit anual de regularizat in suma de y2 lei asupra debitului individualizat prin decizia de impunere anuala nr. x/05.05.2007 pentru debitul in suma de t lei, calculate pentru perioada 31.12.2013-31.12.2014.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei transmise de Administratia sector 5 a Finantelor Publice, din referatul cauzei si din adresa privind completarea dosarului contestatiei, raportat la sustinerile contestatarei, rezulta ca organul fiscal a emis urmatoarele decizii de impunere:

1. Decizia de impunere anuala pe anul 2006 nr. x/05.05.2007 a fost comunicata prin posta cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire din data 20.11.2007.

Prin aceasta decizie s-a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat stabilita in plus t lei.

2. Decizia de impunere privind platile anticipate nr. x/05.05.2007 a fost comunicata prin posta cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire din data 24.05.2007.

Prin aceasta decizie s-au stabilit plati anticipate cu titlu de impozit pe venit in suma de t lei, in repartizate in rate egale pe trimestrele II, III, IV cate t lei pe trimestru si 0 lei pe trimestrul I, avand termene de plata 15.03.2007; 15.06.2007; 15.09.2007; 15.12.2007.

3. Decizia de impunere privind platile anticipate nr. x/15.02.2008 a fost comunicata prin posta cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire din data 28.02.2008.

Prin aceasta decizie s-au stabilit plati anticipate cu titlu de impozit pe venit in suma de t lei, repartizate in rate egale pe trimestrele I, II, III, IV cate t lei, avand termene de plata 15.03.2008; 15.06.2008; 15.09.2008; 15.12.2008.

4. Decizia de impunere privind platile anticipate nr. x/29.01.2009 a fost comunicata prin posta cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire din data 24.02.2009.

Prin aceasta decizie s-au stabilit plati anticipate cu titlu de impozit pe venit in suma de t lei, repartizate in rate egale pe trimestrele I, II, III, IV cate t lei, avand termene de plata 15.03.2009; 15.06.2009; 15.09.2009; 15.12.2009.

5. Decizia de impunere privind platile anticipate nr. x/04.02.2010 a fost comunicata prin posta cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire din data 18.02.2010.

Prin aceasta decizie s-au stabilit plati anticipate cu titlu de impozit pe venit in suma de t lei, repartizate in rate egale pe trimestrele I, II, III, IV cate t lei, avand termene de plata 15.03.2010; 15.06.2010; 15.09.2010; 15.12.2010.

6. Decizia de impunere privind platile anticipate nr. x/10.02.2011 a fost comunicata prin posta cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire din data 24.02.2011.

Prin aceasta decizie s-au stabilit plati anticipate cu titlu de impozit pe venit in suma de t lei, repartizate in rate egale pe trimestrele I, II, III, IV cate t lei, avand termene de plata 15.03.2011; 15.06.2011; 15.09.2011; 15.12.2011.

7. Decizia de impunere privind platile anticipate nr. x/03.02.2012 a fost comunicata prin posta cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire din data 03.03.2012.

Prin aceasta decizie s-au stabilit plati anticipate cu titlu de impozit pe venit in suma de t lei, repartizate in rate egale pe trimestrele I, II, III, IV cate t lei, avand termene de plata 25.03.2012; 25.06.2012; 25.09.2012; 25.12.2012.

8. Decizia de impunere privind platile anticipate nr. x/29.03.2012 care a fost modificat Decizia de impunere nr. x/03.02.2012 a fost comunicata prin posta cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire din data 13.04.2012.

Prin aceasta decizie de impunere s-au restrans platile anticipate stabilite prin decizia de impunere anterioara si s-au stabilit plati anticipate cu titlu de impozit pe venit in suma de t lei, repartizate pe trimestrele I, II, III, IV avand termene de plata 25.03.2012 - t lei; 25.06.2012 - t lei; 25.09.2012 - t lei; 25.12.2012 - t lei.

9. Decizia de impunere privind platile anticipate nr. x/26.02.2013 a fost comunicata prin posta cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire din data 11.03.2013.

Prin aceasta decizie s-au stabilit plati anticipate cu titlu de impozit pe venit in suma de t lei, repartizate in rate egale pe trimestrele I, II, III, IV cate t lei, avand termene de plata 25.03.2013; 25.06.2013; 25.09.2013; 25.12.2013.

10. Decizia de impunere privind platile anticipate nr. x/26.02.2014 a fost comunicata prin posta cu confirmare postala de primire ( AR) din data 17.03.2014.

Prin aceasta decizie s-au stabilit plati anticipate cu titlu de impozit pe venit in suma de t lei, repartizate in rate egale pe trimestrele I, II, III, IV cate t lei, avand termene de plata 25.03.2014; 25.06.2014; 25.09.2014; 19.12.2014.

Din analiza situatiei analitice debite plati solduri la impozitul pe venit, pentru perioada fiscala 2007-2014, aflata in copie la dosarul cauzei, cod debit 51 (impozit pe venituri din activitati independente) si cod 63 (diferente de impozit anual de regularizat) si din precizarile organului fiscal rezulta urmatoarele:

- suprasolvire la data de 01.01.2007 in suma de t lei;
- plati efectuate in contul impozitului pe venituri din activitati independente in suma totala de t lei, astfel: OP x/31.05.2010-t lei; FV x/15.06.2012-t lei; FV x/30.08.2012-t lei; FV x/30.10.2012-t lei;
- in anul 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 si 2014 nu a efectuat plati in contul impozitului pe venituri din activitati independente.

Platile efectuate de contribuabila in contul impozitului pe venituri din activitati independente in cuantum de t lei evidentiate in situatiile analitice pe anii 2007, 2010, 2012 au stins obligatii de plata, dupa cum urmeaza:

- trimestrul I 2007 – t lei (suprasolvire la data de 01.01.2007); t lei cu OP x/31.05.2010 (in suma totala de t lei);
- trimestrul II 2007 – t lei cu OP x/31.05.2010 (in suma totala de t lei); t lei cu FV x/15.06.2012 (in suma totala de t lei);
- trimestrul III 2007 – t lei cu FV x/15.06.2012 (in suma totala de t lei); t lei cu FV x/30.08.2012 (in suma totala de t lei);
- partial trimestrul IV 2007 – t lei cu FV x/30.08.2012 (in suma totala de t lei); t lei cu FV x/30.10.2012 (in suma totala de t lei).

Totodata, pentru anul 2011, in urma prelucrarii declaratiei privind veniturile realizate nr.x/27.03.2012 s-a emis decizia de impunere anuala pe anul 2011 nr. x/29.03.2012, comunicata in data de 13.04.2012, din care a rezultat o diferenta de impozit stabilita in minus in suma de t lei, suma compensata in data de 30.03.2012 cu obligatiile de plata stabilite in contul de diferente de impozit anual de regularizat neachitate.

Avand in vedere prevederile art.115 din Codul de procedura fiscala, 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 si penalitatile de intarziere.

De asemenea, in cazul neachitarii la scadenta a obligatiilor reprezentand plati anticipate stabilite in contul impozitului pe venit, dobanzile de întârziere si penalitatile de întârziere 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.

Fata de cele mai sus prezentate, intrucat contribuabila nu a efectuat plata in termen a obligatiilor privind platile anticipate stabilite pe anii 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 avand in vedere dispozitiile art.115 din Codul de procedura

fiscala care prevad ca stingerea obligatiilor de plata se face in ordinea vechimii, aceasta datoreaza accesoriile aferente impozitul pe venit in suma de y lei, calculate pe perioada 31.12.2013-31.12.2014.

Sustinerea contestatarei vizand obligatia organului fiscal de a calcula dobanzi in functie de platile anuale efectuate este neintemeiata, in conditiile in care, asa cum s-a retinut anterior si cum rezulta din junalul achitarii obligatiilor fiscale, singurele plati efectuate au fost cele din data de 31.05.2010, din data de 15.06.2012 si din data de 30.08.2012, iar potrivit dispozitiilor legale, organul fiscal a efectuat compensarea diferentei de impozit rezultata din regularizarea anuala stabilita in minus pe anul 2011 cu obligatia de plata stabilita pe anul 2006.

Fata de cele mai sus prezentate, in temeiul dispozitiilor art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata cu privire la accesoriile aferente impozitului pe venit in suma de y lei stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/31.12.2015.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 82 si art.84 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.21, art. 23, art. 24, art. 45, art.46, art. 85, art. 86, art.91, art.92, art. 110, art. 111, art. 115, art. 116, art. 119, art. 120 si art. 120<sup>1</sup>, art.131, art.133 si art. 216 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada verificata:

## **DECIDE**

1. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata in ceea ce priveste aspectele procedurale.

2. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata in ceea ce priveste invocarea preciptiei dreptului organului fiscal de a stabili accesorii aferente impozitului pe venit .

3. Respinge ca neintemeiata contestatia cu privire la accesoriile aferente impozitului pe venituri din din activitati independente in suma de y1 lei si accesoriile aferente diferentei de impozit anual de regularizat in suma de y2 lei individualizate prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/31.12.2015 emisa de AS5FP.

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.

