

DECIZIA nr. 297/26.05.2017
privind soluționarea contestației formulate de
domnul **M**,
înregistrată la D.G.R.F.P.București sub nr. aaaa/10.04.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată de către Administrația sector 1 a Finanțelor Publice cu adresa nr. aaaa/31.03.2017, înregistrată la D.G.R.F.P.București sub nr. aaaa/10.04.2017, completată cu mailul înregistrat în data de ccc/CN/18.05.2017, cu privire la contestația formulată de domnul M, CNP, cu domiciliul în București,, sector 1.

Obiectul contestației, înregistrată la Administrația sector 1 a Finanțelor Publice sub nr. cccccc/28.03.2017, îl constituie Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. **dec/31.12.2016**, prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă totală de **x lei** reprezentând accesorii aferente impozitului pe venituri din activități independente în sumă de **y lei** și diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă de **z lei**, emisă de Administrația sector 1 a Finanțelor Publice, comunicată la data de **21.03.2017**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de prevederile art. 268 alin.(1), 269, art.272 alin (2) lit.(a) și art.352 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de domnul **M**.

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestația formulată domnul M solicită anularea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii ca fiind nelegală și netemeinică pentru următoarele motive:

- nu mai exercită activități cu caracter independent începând cu data de 12.12.2006, dată la care s-a operat de către organul fiscal încetarea activității;
- documentele la care se face referire în anexa la decizia contestată respectiv, a/2006, b/2006 și nr. decd/06.10.2010 nu există și au făcut obiectul unor acțiuni pe rolul Judecătoriei sectorului 1 și a Tribunalului București în dosarul dddd/299/2012 și în dosarul nr. dddd/299/2014 care a soluționat definitiv și irevocabil acest litigiu prin anularea efectelor acestor documente;
- în anul 2017 a intervenit de foarte mult timp prescripția extinctivă a termenului prin care ar fi obligat la vreo plată.

În concluzie, contestatarul solicită anularea Deciziei de calcul accesorii nr. dec/31.12.2016 emisă de Administrația sector 1 a Finanțelor Publice București.

II. Administrația sector 1 a Finanțelor Publice pe baza evidenței fiscale a emis Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dec/31.12.2016, prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă totală de **x lei**, pentru perioada 01.01.2016-31.12.2016, astfel:

- impozit pe venituri din activități independente în sumă de y lei;
- diferențe de impozit anual de regularizat în sumă de z lei.

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

Referitor la accesoriile aferente impozitului pe venit din activități comerciale și a diferențelor de impozit de regularizat în sumă de x lei, stabilite prin decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dec/31.12.2016, cauza supusă soluționării este dacă organul fiscal a stabilit corect și legal accesoriile, în condițiile în care organul fiscal nu face dovada comunicării debitelor pentru care s-au calculat accesorii în vederea verificării ordinii de stingere.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dec/31.12.2016 Administrația sector 1 a Finanțelor Publice a stabilit accesorii aferente impozitului pe venit și a diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă totală de x lei pentru perioada 01.01.2016-31.12.2016, aferente debitelor stabilite prin:

- decizia de impunere nr. a/2006 ;
- decizia de impunere b/2006 ;
- decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 2006 nr. decd/06.10.2010 prin care au fost stabilite diferențe de impozit anual de regularizat stabilit în plus în sumă de q lei, fără dovadă de comunicare;

Contribuabilul menționează că documentele la care se face referire în anexa la decizia contestată respectiv, a/2006, b/2006 și nr. decd/06.10.2010 nu există și au făcut obiectul unor acțiuni pe rolul Judecătoriei sectorului 1 și a Tribunalului București în dosarul dddd/299/2012 și în dosarul nr. dddd/299/2014 care a soluționat definitiv și irevocabil acest litigiu prin anularea efectelor acestor documente.

În referatul cu propuneri de soluționare organul fiscal precizează că dintr-o eroare materială compensarea a fost efectuată și în sistem informatic automat și manual, în anul 2010 s-a procedat la stornarea compensării efectuate automat și la reglarea situației fiscale și din acest motiv în anexa deciziei contestate nu se evidențiază decizia de impunere nr. dec1/13.02.2006 prin care au fost stabilite debitele rămase restante.

În drept, potrivit art. 153, art. 165, art. 173, art. 174 și art. 176 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 153 - (1) În scopul exercitării activității de colectare a creanțelor fiscale, organul fiscal organizează, pentru fiecare contribuabil/plătitor, evidența creanțelor fiscale și modul de stingere a acestora. Evidența se organizează pe baza titlurilor de creanță fiscală și a actelor referitoare la stingerea creanțelor fiscale.”

Art. 165 - (1) Dacă un debitor datorează mai multe tipuri de obligații fiscale, iar suma plătită nu este suficientă pentru a stinge toate obligațiile, atunci se stinge obligația fiscală pe care o indică debitorul, potrivit legii, sau care este distribuită potrivit prevederilor art. 163, după caz, stingerea efectuându-se, de drept, în următoarea ordine:

a) toate obligațiile fiscale principale, în ordinea vechimii, și apoi obligațiile fiscale accesorii, în ordinea vechimii;

b) obligațiile cu scadențe viitoare, la solicitarea debitorului. (...)

(3) În scopul stingerii obligațiilor fiscale, vechimea acestora se stabilește astfel:

a) **în funcție de scadență, pentru obligațiile fiscale principale;**
b) **în funcție de termenul de plată prevăzut la art. 156 alin. (1), pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de organul fiscal competent, 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/plătitor, în cazul în care legea prevede obligația acestuia de a calcula cuantumul obligației fiscale;"**

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

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

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

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

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.

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

Potrivit prevederilor art. 82 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. Diferența dintre impozitul anual calculat asupra venitului net realizat în anul precedent și suma reprezentând plăți anticipate datorate de contribuabil la nivelul trimestrului IV din anul anterior se repartizează pe termenele de plată următoare din cadrul anului fiscal (...)

(3) **plățile anticipate se efectuează în 4 rate egale, până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru, iar plata impozitului anual se efectuează potrivit deciziei de impunere".**

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

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

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

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

Din „Situatia analitica debite plati solduri”, se reține ca în contul „ impozit pe venituri din activități independente” și „diferențe de impozit anual de regularizat” contribuabilul M **nu a efectuat plăți voluntare în perioada 2011-2017**, iar pentru perioada 2006-2010 sunt efectuate compensări la impozitul pe venituri din activități independente cu diferențele de impozit anual stabilit în minus, sume ce au stins parțial obligații principale anterioare și accesorii, în ordinea vechimii, conform prevederilor legale mai sus citate **debite ce nu erau comunicate la data stingerii.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

- prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. 4080153423485/11.07.2016, organele fiscale din cadrul Administrației sector 1 a Finanțelor Publice, au stabilit în sarcina contribuabilului M accesorii în sumă de **x lei** aferente debitelor stabilite prin decizia de impunere plăți anticipate ferente anului 2006 și decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 2006;

- din situația analitică debite plăți solduri a domnului M pentru contul “63 - diferențe de impozit anual de regularizat” rezultă că nu au fost efectuate plăți dar au fost efectuate compensări rezultate din diferențele stabilite în minus prin decizii de impunere;

- din situația analitică debite plăți solduri pentru contul 51 - „impozit din activități independente” rezultă că obligațiile de plată stabilite au fost compensate cu diferențele de impozit stabilite în minus;

- prin mailul transmis în data de 18.05.2017 și înregistrat la DGRFP București sub nr. ccc/CN/18.05.2017, organul fiscal emitent precizează că nu dețin dovada comunicării deciziei de impunere pentru anul 2006 .

Întrucât la dosarul cauzei au fost anexate deciziile de impunere aferente anilor 2005-2006 fără să fie anexate și dovezile de comunicare, prin adresa nr. aaaa/3487/13.04.2017, Serviciul soluționare contestații 1 solicită organului fiscal dovezile de comunicare în conformitate cu prevederile art. 44 din Codul de procedura fiscală, dovezile de comunicare a somațiilor și titlurilor executorii atașate la dosarul cauzei pentru anii 2008-2016 și precizări cu privire la punerea în executare a Hotărârii nr. hhhh/2015 din data de 01.10.2015 emisă de Tribunalul Bucuresti, pronunțată cu privire la contestația la executare formulată de domnul M împotriva Somației nr. ssss/15.05.2014 și a Titlului executoriu nr. tttt/15.05.2014.

Drept urmare, prin adresa nr. eeeee/24.04.2017 înregistrată la DGRFPB sub nr. eeeee1/26.04.2017, organul emitent al actului atacat a răspuns că cele solicitate prin adresă au fost comunicate prin mail în data de 24.04.2017 către Serviciul Gestiune

Declarații persoane fizice și către Serviciul Colectare și Executare Silită în vederea transmiterii documentelor solicitate.

În data de 18.05.2017 prin mailul înregistrat sub nr. Serviciul Gestiune Declarații Persoane Fizice precizează că nu dețin dovada comunicării deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 2006 nr. decd/06.10.2010.

Referitor la precizarea contribuabilului cu privire la neexistența documentelor la care se face referire în anexa la decizia contestată respectiv, a/2006, b/2006, în referatul cu propuneri de soluționare organul fiscal precizează că dintr-o eroare materială compensarea a fost efectuată și în sistem informatic automat și manual, în anul 2010 s-a procedat la stornarea compensării efectuate automat și la reglarea situației fiscale și din acest motiv în anexa deciziei contestate nu se evidențiază decizia de impunere nr. dec1/13.02.2006 prin care au fost stabilite debitele rămase restante.

Astfel, din cele prezentate mai sus rezultă că numerele documentelor care au stat la baza stabilirii accesoriilor contestate sunt numerele date de compensările efectuate de organul fiscal fără să existe la dosarul cauzei dovada înștințării privind compensarea/reglarea către contribuabil.

Se constată că Serviciul soluționare contestații 1 din cadrul D.G.R.F.P.B. nu se poate pronunța asupra temeiniciei modului de calcul al dobânzilor de întârziere calculate de organul fiscal, întrucât:

- scadența în cazul impozitului pe venit este determinată în funcție de data comunicării deciziilor de impunere prin care s-au individualizat obligațiile de plată, iar accesoriile se calculează **numai pentru neachitarea la scadență** de către debitor a obligațiilor de plată, ori organul fiscal nu face dovada îndeplinirii procedurii de comunicare pentru deciziile de impunere care au stat la baza emiterii deciziilor referitoare la obligațiile de plată accesorii contestate, respectiv dovada îndeplinirii procedurii de comunicare pentru Decizia de impunere anuală pe anul 2006 nr. decd/06.10.2010;

- documentele nr.a/2006 și nr. b/2006, care reprezintă compensări nu au fost comunicate contribuabilului;

- în lipsa documentelor care să facă dovada comunicării deciziilor de impunere prin care s-au stabilit debitele care au generat calculul accesoriilor contestate nu se poate stabili scadența obligațiilor fiscale principale și pe cale de consecință a legalității calculului obligațiilor fiscale accesorii.

Potrivit dispozițiilor art. 23 alin. 1 și alin. 2 și art. 91 alin. 1 și 2 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, pentru perioada verificată:

"Art. 23 - (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 stabilește dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată."

"Art. 91 - (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."

Se reține că, prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând timpul în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul diferențelor de impozit anual de regularizat, se constată că aceasta este în stransă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

Din cuprinsul Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dec/31.12.2016 rezultă că pentru perioada 01.01.2016-31.12.2016 au fost calculate accesorii aferente unor debite stabilite prin acte necomunicate astfel că organele fiscale aveau obligația să verifice termenul de prescripție conform dispozițiilor legale incidente pe perioada supusă analizei.

În speță devin incidente prevederile stipulate la art.7 alin.(2) și art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din interpretarea cărora se reține că:

- în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte;

- organul fiscal, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să verifice legalitatea și conformitatea îndeplinirii procedurii de comunicare, respectiv plicurile retur, anunțul individual/colectiv și/sau procesele verbale de îndeplinirea procedurilor de comunicare a deciziilor de impunere, respectarea stingerii obligațiilor de plată în ordinea vechimii în funcție de data comunicării, după caz.

Astfel, **se reține ca este necesară stabilirea cu claritate a situației de fapt în vederea determinării corecte a situației fiscale a contribuabilului** de către organul fiscal de administrare, prin exercitarea rolului său activ, pe baza tuturor informațiilor și documentelor pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

În concluzie, analizând actele atacate prin prisma dispozițiilor legale și incidente și a probelor administrate, rezultă că stabilirea accesoriilor aferente obligațiilor fiscale contestate nu este motivată conform dispozițiilor legale, nesprijinindu-se pe dovezi concludente, astfel încât Serviciul soluționare contestații 1 din cadrul D.G.R.F.P.B. nu se poate pronunța asupra temeiniciei modului de calcul al accesoriilor calculate de organul fiscal.

Având în vedere cele mai sus prezentate, **urmează** a se aplica dispozițiile art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv **desființarea** Deciziei referitoare la obligațiile de plata accesorii nr. dec/31.12.2016, prin care Administrația sector 1 a Finanțelor Publice a stabilit în sarcina contribuabilului M accesorii în sumă totală de x lei aferente impozitului pe venituri din activități independente și a diferențelor de impozit anual de regularizat.

Prin aplicarea prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat

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

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

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

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

În consecință, față de cele prezentate mai sus, Administrația sector 1 a Finanțelor Publice va proceda la reanalizarea situației fiscale a contestatarului **M** ținând cont de prevederile legale în vigoare pentru a determina în mod corect situația fiscală a contribuabilului, de motivațiile acestuia, de **dispozițiile legale vizând ordinea de stingere în funcție de data comunicării, de dispozițiile legale vizând prescripția,** precum și de cele reținute prin prezenta exercitându-și rolul activ în vederea **stabilirii corecte a obligațiilor fiscale datorate.**

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 7, art. 153, art. 165, art. 173, art. 174, art. 176 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 82 și art.84 din Codul fiscal, 11.4-11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015:

DECIDE:

Desființează Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dec/31.12.2016 prin care Administrația sector 1 a Finanțelor Publice a stabilit în sarcina domnului **M** obligații fiscale în sumă de **x lei** din care suma de **y lei** reprezentând accesorii aferente impozitului din activități independente și suma de **z lei** reprezentând diferențe de impozit anual de regularizat, urmând ca organul fiscal să procedeze la **reanalizarea situației fiscale** a contribuabilului, ținând cont de prevederile legale, de motivațiile acestuia, precum și de cele reținute prin prezenta.

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