



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului Bistrița-Năsăud**

Nr. înreg. ANSPDCP:20084/2011

Biroul de soluționare a contestațiilor

DOSAR NR. .../2012



Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel. direct : +0263 212 039
Secretariat : +0263 210 661 int. 503 , 510
Fax : +0263 216 880
E-mail : contestații@dgfp-bn.ro

DECIZIA NR. 64 / 13.11.2012

privind soluționarea contestației depusă de d-na B.A.
cu domiciliul în loc. ..., Aleea ..., nr. ..., bl. ..., sc. ..., ap. ...,
jud. Bistrița-Năsăud, CNP ...
înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. .../...

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de către Administrația Finanțelor Publice a ... în legătură cu contestația formulată de d-na B.A., înregistrată sub nr. .../....

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.../..., act administrativ fiscal emis de Administrația Finanțelor Publice a mun. Bistrița, prin care s-au stabilit în sarcina d-nei B.A. **obligații fiscale accesorii în sumă de ... lei aferente impozitului pe venituri din activități independente.**

Analizând datele din dosar și având în vedere prevederile art.205, art.207 și art.209 din *O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare*, constatăm că Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să soluționeze cauza.

Din analiza datelor și a documentelor aflate la dosarul cauzei se desprind următoarele:

I. Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../... (filele nr. 2-3), s-au stabilit în sarcina contribuabilei B.A., obligații fiscale accesorii în sumă de ... lei pentru plata cu întârziere a impozitului pe veniturile din activități independente.

În fapt, titlul de creanță contestat (filele 2-3) se referă la accesorii totale în cuantum de ... lei, iar detaliile referitoare la modul de calcul se regăsesc în anexa actului administrativ fiscal contestat, astfel:

- suma de ... lei reprezintă dobânzi calculate pentru perioada 31.12.2011-22.03.2012 în cotă de 0,04%/zi aferente debitului în cuantum de ... lei ($\text{... lei} * 82 \text{ zile} * 0,04\%/zi = \text{... lei}$);

- suma de ... lei reprezintă penalități de întârziere calculate pentru perioada 16.12.2011-22.03.2012 (98 zile) cu cota de 15% aplicată asupra debitului în cuantum de ... lei ($\text{... lei} * 15\% = \text{... lei}$).

În speță a fost întocmit Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. .../... (filele nr. 5-7). În cuprinsul acestui document se detaliază starea fiscală a contribuabilei, astfel:

- în Situația analitică debite-plăți-solduri este înregistrată plata sumei de ... lei, efectuată cu chitanța nr. ... din data de 13.12.2011, reprezentând „*dobânzi și penalități*”;

- la data de 31.12.2011, contribuabila are obligații de plată restante în sumă de ... lei, pentru „*impozitul pe venituri din activități independente*”, din care suma de ... lei reprezintă debit curent scadent la data de 15.12.2011 aferent trim. IV 2011, iar diferența în sumă de ... lei reprezintă accesorii aferente obligațiilor de plată datorate și neachitate la termenele scadente;

- prin plățile efectuate nu s-a achitat integral debitul scadent la data de 15.12.2011, restanțele la debit fiind preluate în anul fiscal 2012, la care s-au instituit accesorii în sumă de ... lei, calculate pentru perioada cuprinsă între data scadenței - 16.12.2011 și data plății - 22.03.2012.

În drept, la emiterea deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii au fost avute în vedere prevederile art. 88 lit. c) și ale art. 119 din Codul de procedură fiscală.

II. Împotriva Deciziei de impunere, contribuabila a depus contestația (fila nr. 4) înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a mun. Bistrița sub nr. .../.... Dosarul contestație a fost înregistrat la registratura Direcției Generale a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr. .../...

În fapt, petenta contestă decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../... motivat de faptul că, acestea au fost calculate în mod nejustificat, întrucât debitul scadent la data de 16.12.2012 s-a achitat integral la data de 13.12.2011, conform chitanței seria ... nr. .../13.12.2011, pe care o anexează în copie.

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar, motivele invocate de contestatară și actele normative aplicabile speței, se rețin următoarele:

În conformitate cu art. 213 din Codul de procedură fiscală, conform cărora: „*Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.*”

În fapt, situația fiscală a petentei rezultă din Situația analitică debite-plăți-solduri aferentă anului 2011 (fila nr. 12). Conform acestui document, plata anticipată cu titlu de impozit pe veniturile din activități independente în sumă de ... lei, aferentă trim. IV 2011, cu scadența la data de 15.12.2011, figurează neachitată la data de 31.12.2011. Abia în data de 22.03.2012 această sumă se stinge prin plată (a se vedea Situația analitică debite-plăți-solduri aferentă anului 2012 - fila nr. 13). Prin urmare,

pentru perioada cuprinsă între data scadenței și data plății au fost calculate obligațiile fiscale accesorii în sumă de ... lei cuprinse în decizia contestată.

În contradictoriu, petenta susține că debitul scadent în data de 15.12.2011 în cuantum de ... lei, pentru care au fost instituite obligațiile accesorii contestate, s-a stins prin plata efectuată în data de 13.12.2011 cu chitanța nr. ... (fila nr. 4).

Din analiza fișei de evidență analitică aferentă anului 2011 (fila nr. 12) se reține că, la data de 13.12.2011, dată la care, prin chitanța nr. ..., a fost efectuată plata în sumă de ... lei, situația petentei se prezenta în felul următor:

- obligații fiscale accesorii neachitate în sumă de ... lei, cu scadența 20.06.2011. Accesoriile au fost stabilite prin Decizia .../31.12.2010 (filele nr. 18-19). Precizăm că titlul de creanță menționat cuprinde accesorii în sumă de ... lei, însă, prin plata efectuată în data de 31.10.2012, cu documentul nr. ..., s-a înregistrat în avans suma de ... lei în contul obligațiilor accesorii;

- obligații fiscale accesorii neachitate, în sumă de ... lei, instituite prin Decizia nr. .../18.10.2011 (filele nr. 21-23).

Plata efectuată în data de 13.12.2012 în sumă de ... lei, conform chitanței nr. ... (fila nr. 4), a stins în întregime accesoriile restante în sumă de ... lei cu scadența 20.06.2011, și parțial (suma de ... lei) accesoriile restante în sumă de ... lei cu scadența 18.10.2011.

Pentru a putea efectua o analiză în baza căreia să se pronunțe o soluție legală, organele de soluționare au solicitat organului emitent al deciziei contestate (adresa nr. .../30.10.2012 - fila nr. 16), să transmită deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii în sumă de ... lei și în sumă de ... lei, împreună cu dovada comunicării acestora. Prin adresa nr. .../01/06.11.2012 (fila nr. 23) și prin documentele transmise (filele nr. 17-22) organul emitent răspunde parțial solicitării, în sensul că nu face dovada certă a momentului în care respectivele acte administrative fiscale au fost comunicate petentei. Analizând cele transmise se reține că deciziile nr. .../31.12.2010 (filele nr. 18-19) și nr. .../18.10.2011 (filele nr. 21-22) referitoare la accesorii în sumă de ... lei și respectiv ... lei, au fost comunicate prin publicitate (a se vedea anunțurile colective nr. .../03.05.2011-fila nr. 17 și nr. .../30.11.2011 – fila nr. 20), fără a se proba în vreun fel afișarea anunțurilor, concomitent, la sediul organului fiscal emitent și pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Cauza supusă analizei este dacă organul de soluționare se poate pronunța asupra corectitudinii calculului, în condițiile în care, din documentele transmise nu este verificabilă respectarea ordinii de stingere a datoriilor, aceasta fiind strâns legată de stabilirea termenului de plată a obligațiilor fiscale accesorii neachitate, în raport direct cu data comunicării actelor administrativ fiscale prin care au fost instituite.

În speța analizată sunt aplicabile dispozițiile art. 45, art. 111 și art. 115 din Codul de procedură fiscală, norme legale care dispun:

- Art. 45- Opozabilitatea actului administrativ fiscal

alin. (1)” Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii.

alin. (2) Actul administrativ fiscal ce nu a fost comunicat potrivit art. 44 nu este opozabil contribuabilului și nu produce nici un efect juridic.”

Punctul 44.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004 dispune: „organul fiscal nu poate pretinde executarea obligației stabilite în sarcina contribuabilului prin actul administrativ, dacă acest act nu a fost comunicat contribuabilului, potrivit legii.”

- Art. 111 – Termenele de plată:

alin. (1) „Creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează.

alin. (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 (în forma modificată prin O.G. nr. 29/2011, cu aplicabilitate începând cu data de 01.10.2011):

alin. (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:

a) (...);

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) (...);

d) obligațiile cu scadențe viitoare, la solicitarea contribuabilului.

alin.(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.

Față de prevederile legale precitate, rezultă că obligațiile fiscale accesorii datorate pentru neachitarea la termen a obligațiilor fiscale principale, se individualizează de către organul fiscal prin decizii de impunere care produc efecte juridice din momentul în care sunt comunicate contribuabilului.

În speța analizată, se constată că la data la care a fost efectuată plata contestată, respectiv 13.12.2011, contribuabila avea doar obligații fiscale accesorii neachitate, pentru impozitul pe veniturile din activitățile independente scadența fiind abia în data de 15.12.2011. Prin urmare, analizând textul legal referitor la ordinea de stingere a datoriilor, constatăm că, nefiind obligații fiscale principale scadente, se vor stinge, în

ordinea vechimii, obligațiile fiscale accesorii, termenul de plată al acestora stabilindu-se în funcție de data comunicării.

Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă de ... lei și ... lei, constatăm că ambele decizii prin care au fost instituite s-au comunicat prin publicitate, anunțul nr. .../03.05.2011 (fila nr. 17) referitor la decizia nr. .../31.12.2010 (filele nr. 18-19) fiind publicat pe site-ul ANAF în data de 10.05.2011 (fila nr. 25), iar cel cu nr. .../30.11.2011 (fila nr. 20) referitor la decizia nr. .../18.10.2011 (filele nr. 21-22) în data de 30.11.2011 (fila nr. 24). Menționăm că, actele administrative fiscale se comunică cu respectarea prevederilor art. 44 din Codul de procedură fiscală, coroborate cu cele ale O.M.F.P. nr. 94/2006 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor și a instrucțiunilor de completare a acestora în vederea îndeplinirii procedurii de comunicare a actelor administrative fiscale prin publicitate. Analizând respectarea art. 44 din Codul de procedură fiscală, se constată că (atât în forma aplicabilă la data emiterii primei decizii, cât și în cea aplicabilă la data emiterii celei de-a doua decizii) acesta cuprinde reglementări exprese a situației în care actele administrative fiscale se comunică prin publicitate. Astfel, la comunicarea prin publicitate a actelor administrative fiscale se recurge numai în cazul în care comunicarea acestora nu s-a realizat prin poștă, iar organul fiscal a depus toate diligențele pentru a realiza comunicarea prin remiterea actului de către persoanele împuternicite ale organului fiscal sau prin prezentarea contribuabilului la sediul organului fiscal ori prin fax, e-mail sau alte mijloace de transmitere la distanță, comunicarea prin publicitate reprezentând o excepție de la comunicarea directă a actelor administrative fiscale. O.M.F.P. nr. 94/2006 urmează același principiu, reglementând la pct. 1 al Anexei 2: „ *Comunicarea prin publicitate se efectuează în situația în care actul administrativ fiscal nu a putut fi comunicat prin una dintre modalitățile de comunicare prevăzute la art. 44 alin. (2) lit. a), b) și c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.*”

Așa fiind, în nici unul din cazuri, organele de soluționare nu se pot pronunța dacă procedura de comunicare prin publicitate a fost îndeplinită legal, nici din punctul de vedere al motivelor care au determinat recurgerea la acest mod de comunicare și nici al îndeplinirii formalităților reglementate de Anexa 1C din O.M.F.P. nr. 94/2006, Asta pentru că, în cauză, organul emitent nu a adus probe în acest sens.

Chiar în condițiile în care s-ar fi respectat toate aceste proceduri, legat de anunțul colectiv nr. .../30.11.2011 (fila nr. 20) postat pe site-ul ANAF în data de 30.11.2011 (fila nr. 24), și ținându-se cont de dispozițiile privind termenele din Codul de procedură civilă potrivit cărora în calcul nu intră nici ziua când începe, nici ziua când se sfârșește termenul, decizia nr. .../18.10.2011 (filele nr.) se consideră comunicată în data de 16.12.2011, termenul de plată, și implicit momentul în care se poate realiza stingerea obligațiilor prin plată, fiind data de 20.01.2012. Prin urmare, în speță nu se puteau stinge obligațiile fiscale accesorii în sumă de ... lei prin plata din data de 13.12.2012.

Față de cele prezentate, apreciem că este necesară reanalizarea situației fiscale a petentei, în raport de considerentele prezentei decizii, întrucât modul de stingere a obligațiilor fiscale prin plata efectuată în data de 13.12.2011, influențează debitul la

care au fost calculate accesoriile în sumă de ... lei, pentru perioada 16.12.2011-22.03.2012.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul prevederilor art. 210 și ale art. 216 alin. (3)-(3¹) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare se:

DECIDE:

Desființarea totală a Deciziei de impunere nr. .../22.08.2012 pentru suma totală de ... lei, reprezentând obligații fiscale accesorii de plată, din care suma de ... lei reprezintă dobânzi și suma de ... lei reprezintă penalități de întârziere, urmând să se încheie un nou act administrativ fiscal, având în vedere considerentele prezentei decizii, cu respectarea termenului și condițiilor prevăzute de art. 216 alin. (3¹) din Codul de procedură fiscală.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bistrița-Năsăud – Secția comercială și contencios administrativ.

p. DIRECTOR EXECUTIV,