

DECIZIA nr. 28/25.01.2017

privind soluționarea contestației formulate de
doamna **TL**,
înregistrată la D.G.R.F.P.București sub nr. A/c

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. a1/2016, înregistrată la D.G.R.F.P.București sub nr. a/2016, completată cu adresa nr. a2/2016 înregistrată la DGRFP București sub nr. a3/2016 cu privire la contestația formulată de doamna TL, CNP, cu domiciliul în, sector 2, București.

Obiectul contestației, remisa prin posta la data de 18.07.2016 și înregistrată la Administrația sector 1 a Finanțelor Publice sub nr. co/2016, completată prin adresa înregistrată la DGRFP București sub nr. co1/2016, îl constituie următoarele titluri de creanță comunicate prin poștă cu confirmare de primire în data de 16.06.2016:

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. **qqq/18.11.2013** prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă totală de **q lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente plăților anticipate cu titlu de impozit în sumă de q1 lei, aferente diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă de q2 lei și contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate de persoane care realizează venituri din activități independente și persoanele care nu realizează venituri în sumă de q3 lei;

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. **www/08.07.2013**, prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă totală de **w lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente plăților anticipate cu titlu de impozit în sumă de w1 lei, aferente diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă de w2 lei și aferente CASS în sumă de w3 lei;

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. **zzz/27.05.2013**, prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă totală de **z lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente plăților anticipate cu titlu de impozit în sumă de z1 lei , aferente diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă de z2 lei și aferente CASS în sumă de z3 lei;

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. **eee/31.12.2011**, prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă totală de **e lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente plăților anticipate cu titlu de impozit în sumă de e1 lei și aferente diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă de e2 lei;

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. **rrr/07.11.2011**, prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă totală de **r lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente plăților anticipate cu titlu de impozit în sumă de r1 lei și aferente diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă de r2 lei;

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. **ttt/30.03.2011**, prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă totală de **t lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente plăților anticipate cu titlu de impozit în sumă de t1 lei și aferente diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă de t2 lei;

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. **uuu/29.07.2011**, prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă totală de **u lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente plăților anticipate cu titlu de impozit în sumă de u1 lei și aferente diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă de u2 lei;

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. **ppp/16.11.2010**, prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă totală de **p lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente plăților anticipate cu titlu de impozit în sumă de p1 lei și aferente diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă de p2 lei;

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. **aaa/23.03.2010**, prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă totală de **a lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente diferențelor de impozit anual de regularizat;

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. **sss/28.06.2010**, prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă totală de **s lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente diferențelor de impozit anual de regularizat;

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. **ddd/28.06.2010**, prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă totală de **d lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente diferențelor de impozit anual de regularizat;

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. **fff/31.12.2012**, prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă totală de **f lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente plăților anticipate cu titlu de impozit în sumă de f1 lei și aferente diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă de f2 lei.

Constatand că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de prevederile art. 268 alin.(1), 269, art.272 alin (1) și (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 **doamna TL**.

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 doamna TL solicită anularea Deciziilor referitoare la obligațiile de plată accesorii ca fiind nelegale și nefondate pentru următoarele motive:

- sunt comunicate la șase, respectiv patru ani de la emiterea acestora ceea ce încalcă prevederile imperative ale art. 47 alin (10) din Legea nr. 207/2015;

- consideră că prin Sentința civilă nr. kkkk/2013 pronunțată de Judecătoria sector 1 nu s-a dispus comunicarea deciziilor de impunere ce fac obiectul prezentei contestații;

- este nelegal ca organul fiscal să refacă proceduri de comunicare fără niciun temei legal și să refuze rezolvarea definitivă și corectă a situației fiscale;

- sunt calculate nelegal dobânzi și penalități de întârziere aferente unor obligații fiscale principale stabilite prin decizii de impunere necomunicate în condițiile legii, lipsite de efecte juridice, nescadente și opozabile, respectiv prin decizia de impunere pentru plăți anticipate nr. dec1/31.01.2011, decizia de impunere pentru plăți anticipate nr. dec2/09.02.2012, decizia de impunere pentru plăți anticipate nr. dec3/2012, decizia de impunere nr. dec/2007, decizia de impunere nr. dec4/01.02.2010, decizia de impunere nr. dec5/02.06.2009, decizia de impunere nr. dec6/21.09.2010, decizia de impunere nr. dec7/20.08.2012, decizia de impunere nr. dec8/20.08.2012, decizia de impunere plăți anticipate nr. dec9/27.02.2013, decizia de impunere plăți anticipate nr. dec10/14.10.2006, decizia de impunere plăți anticipate nr. dec11/18.11.2008, decizia de impunere plăți anticipate nr. dec12/27.02.2013;

- au fost calculate dobanzi pentru debite achitate anterior perioadelor pentru care au fost calculate accesoriile, respectiv pentru obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr. dec10/14.10.2006, decizia de impunere nr. dec/2007, decizia de impunere nr. dec9/27.02.2013. Decizia de impunere nr. dec11/18.11.2008, decizia de impunere nr. dec12/27.02.2013;

- sunt calculate nelegal dobanzi de întârziere pentru obligații fiscale pentru care a intervenit prescripția, respectiv pentru obligații fiscale reprezentând impozit pe venituri din activități independente, diferențe de impozit de regularizat aferente anilor 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 și 2010 stabilite prin decizia de impunere nr. dec4/01.02.2010, decizia de impunere nr. dec10/14.10.2006, decizia de impunere nr. dec1/31.01.2011, decizia de impunere nr. dec2/09.02.2012, decizia de impunere nr. dec3/2012, decizia de impunere nr. dec/2007, decizia de impunere nr. dec11/18.11.2008, decizia de impunere nr. dec5/02.06.2009, decizia de impunere nr. dec6/21.09.2010;

- deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii sunt lovite de nulitate deoarece sunt calculate accesorii la titluri de creanță necomunicate contribuabilei, pentru care a intervenit prescripția;

- prin Decizia nr. 115/02.02.2016 a ANAF - DGRFP București s-a constatat că nu au fost legal comunicate deciziile de impunere care au stat la baza calculării accesoriilor, aceleași decizii în baza cărora organul fiscal a calculat accesorii prin deciziile de fac obiectul prezentei contestații, exceptând 3 decizii de impunere pentru care nu s-au pronunțat prin decizie, respectiv, decizia de impunere nr. dec4/01.02.2010, decizia de impunere nr. dec10/14.10.2006 și decizia de impunere nr. dec12/27.02.2013;

- prin adresa nr. gggg/3 mai 2016 înregistrată la organul fiscal teritorial a solicitat stabilirea corectă a obligațiilor fiscale așa cum prevede Decizia nr. 115/02.02.2016, organul fiscal nedând curs solicitărilor acestuia.

În concluzie, contestatara solicită anularea Deciziilor referitoare la obligațiile de plată accesorii emise de Administrația sector 1 a Finanțelor București comunicate în data de 16.06.2016.

II. Administrația sector 1 a Finanțelor Publice pe baza evidenței fiscale a emis următoarele titluri de creanță:

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. qqq/18.11.2013 prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă totală de q lei reprezentând dobanzi și penalități de întârziere aferente plăților anticipate cu titlu de impozit în sumă de q1 lei, aferente diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă de q2 lei și contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate de persoane care realizează venituri din activități independente și persoanele care nu realizează venituri în sumă de q3 lei;

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. www/08.07.2013, prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă totală de w lei reprezentând dobanzi și penalități de întârziere aferente plăților anticipate cu titlu de impozit în sumă de w1 lei, aferente diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă de w2 lei și aferente CASS în sumă de w3 lei;

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. zzz/27.05.2013, prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă totală de z lei reprezentând dobanzi și penalități de întârziere aferente plăților anticipate cu titlu de impozit în sumă de z1 lei , aferente diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă de z2 lei și aferente CASS în sumă de z3 lei;

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. eee/31.12.2011, prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă totală de e lei reprezentând dobanzi și

penalități de întârziere aferente plăților anticipate cu titlu de impozit în sumă de e1 lei și aferente diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă de e2 lei;

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. rrr/07.11.2011, prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă totală de r lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente plăților anticipate cu titlu de impozit în sumă de r1 lei și aferente diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă de r2 lei;

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ttt/30.03.2011, prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă totală de t lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente plăților anticipate cu titlu de impozit în sumă de t1 lei și aferente diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă de t2 lei;

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. uuu/29.07.2011, prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă totală de u lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente plăților anticipate cu titlu de impozit în sumă de u1 lei și aferente diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă de u2 lei;

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ppp/16.11.2010, prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă totală de p lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente plăților anticipate cu titlu de impozit în sumă de p1 lei și aferente diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă de p2 lei;

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. aaa/23.03.2010, prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă totală de a lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente diferențelor de impozit anual de regularizat;

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. sss/28.06.2010, prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă totală de s lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente diferențelor de impozit anual de regularizat;

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ddd/28.06.2010, prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă totală de d lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente diferențelor de impozit anual de regularizat;

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. fff/31.12.2012, prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă totală de f lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente plăților anticipate cu titlu de impozit în sumă de f1 lei și aferente diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă de f2 lei.

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

Cauza supusă soluționării este dacă contestatara datorează accesoriile stabilite prin Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale în condițiile în care pe de o parte organele fiscale nu au făcut dovada îndeplinirii procedurii de comunicare a debitelor principale care au generat accesoriile, iar pe de altă parte nu au revizuit situația fiscală a acesteia în raport strict de considerentele deciziei de soluționare a contestației emisă sub nr. 115/22.02.2016.

În fapt, prin Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii atacate, organele fiscale din cadrul Administrației sector 1 a Finanțelor Publice, au stabilit în sarcina contribuabilei TL accesorii în sumă totală de x lei (y+z+w) pentru perioada 28.02.2007-18.11.2013, aferente debitelor stabilite prin următoarele decizii:

- decizia de impunere plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2011 nr. dec1/31.01.2011 prin care organul fiscal a stabilit plăți anticipate cu titlu de impozit in suma de a lei (a1 lei pentru fiecare cele patru trimestre);
- decizia de impunere plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2012 nr. dec2/09.02.2012 prin care organul fiscal a stabilit plăți anticipate cu titlu de impozit in suma de s lei (s1 lei pentru fiecare cele patru trimestre);
- decizia de impunere plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2012 nr. dec3/2012 prin care organul fiscal a modificat decizia de impunere initiala nr. dec2/09.02.2012, stabilind plăți anticipate cu titlu de impozit in suma de d lei (d1 lei pentru primele doua trimestre, d2 lei pentru trimestrul III si d3 lei pentru ultimul trimestru);
- decizia de impunere plăți anticipate cu titlu de impozit pe venit/contributii de asigurari sociale de sanatate, precum si obligatii de plata cu titlu de contributii de asigurari sociale pentru anul 2013 nr. dec9/27.02.2013 prin care organul fiscal a stabilit plăți anticipate in suma de d lei (d5 lei pentru cele 4 trimestre ale anului) si CASS in suma de g lei (g1 lei pentru cele 4 trimestre ale anului);
- decizia de impunere nr. dec/2007;
- decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2007 nr. dec11/18.11.2008 prin care organul fiscal a stabilit diferente de impozit anual de regularizat stabilite in plus in suma de h lei;
- decizia de impunere nr. dec5/02.06.2009;
- decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2009 nr. dec6/21.09.2010 prin care organul fiscal a stabilit diferente de impozit anual de regularizat stabilite in plus in suma de j lei;
- decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2011 nr. dec7/20.08.2012 prin care organul fiscal a stabilit diferente de impozit anual de regularizat stabilite in plus in suma de k lei;
- decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2009 nr. dec8/20.08.2012 prin care organul fiscal a stabilit diferente de impozit anual de regularizat stabilite in plus in suma de l lei;
- decizia de impunere plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2010 nr. dec4/01.02.2010 prin care organul fiscal a stabilit plăți anticipate cu titlu de impozit in suma de n lei (n1 lei pentru fiecare cele patru trimestre);
- decizia de impunere nr. dec10/14.10.2006.

Pentru deciziile de impunere pentru plăți anticipate și deciziile de impunere anuală care au stat la baza calculării accesoriilor organul fiscal nu a făcut dovada respectării procedurii de comunicare în conformitate cu prevederile art. 44 din Codul de procedură fiscală.

Doamna Tuleasca Luniminita a mai formulat contestație împotriva accesoriilor calculate pentru parte din aceleași debite, fiind soluționată prin Decizia nr. 115/22.02.2016, prin care s-a dispus desființarea actului atacat, urmând ca organul fiscal să procedeze la reanalizarea situației fiscale a contribuabilei ținând cont de prevederile legale, de motivațiile acesteia, de dispozițiile legale privind prescripția, precum și de cele reținute prin Decizia nr. 115/22.02.2016 exercitându-și rolul activ în vederea stabilirii concrete a obligațiilor fiscale datorate de contribuabil.

În drept, potrivit art. 44, art. 45, art. 86, art.111 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si dispozitiile normelor metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 1050/2004, care stipuleaza:

Codul de procedura fiscală:

“Art. 44 - (1) Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului caruia îi este destinat.”

“2) Actul administrativ fiscal se comunică după cum urmează:

a) prin prezentarea contribuabilului la sediul organului fiscal emitent și primirea actului administrativ fiscal de către acesta sub semnătură, data comunicării fiind data ridicării sub semnătură a actului;

b) prin remiterea, sub semnătură, a actului administrativ fiscal de către persoanele împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, data comunicării fiind data remiterii sub semnătură a actului;

c) prin poștă, la domiciliul fiscal al contribuabilului, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire, precum și prin alte mijloace, cum sunt fax, e-mail, dacă se asigură transmiterea textului actului administrativ fiscal și confirmarea primirii acestuia;

d) prin publicitate.”

“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.”

Norme metodologice:

“44.1. 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. 86 - (6) - Decizia de impunere si decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii constituie si înștiințari de plata, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plata.”

“Art.111 - (1) Creantele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevazute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementeaza.”

Ținând cont de prevederile legale mai sus menționate, rezultă că organul fiscal are obligația de a comunica contribuabililor toate actele administrative fiscale care le sunt destinate. Efectul opozabilității titlului de creanță prin care s-a stabilit obligația de plată constă în aceea că autoritatea fiscală este în drept să pretindă plata acesteia **numai dacă titlul respectiv a fost comunicat.**

În ceea ce privește calculul dobânzilor de întârziere, dispozițiile OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată prevăd:

“Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere.”

“Art. 120 - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadentă si până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.(...)

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

a) pentru anul fiscal de impunere majorările de întârziere 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) majorările de întârziere 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, majorările de întârziere se recalculază, începând cu data de 1 ianuarie a anului următor celui de impunere, la

soldul neachitat în raport cu impozitul anual stabilit prin decizia de impunere anuală, urmând a se face regularizarea majorărilor de întârziere în mod corespunzător.”

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

Concluzionând, din dispozițiile legale sus-citate rezultă că dobânzile se datorează pentru neachitarea la termen a obligațiilor fiscale, ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal, în situația în care suma datorată în contul acestui debit a fost stabilită prin decizie emisă de organul fiscal, opozabilă platitorului din momentul comunicării sau la o dată ulterioară acesteia. Efectul opozabilității titlului de creanță prin care s-a stabilit obligația principală constă în aceea că **autoritatea fiscală nu este în drept să calculeze accesorii și să pretindă plata acestora, câtă vreme contribuabila nu este obligată la plata debitului principal care a generat accesoriile pretinse.**

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. 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. Pentru declarațiile privind venitul estimat/norma de venit depuse în luna decembrie nu se mai stabilesc plăți anticipate, venitul net aferent perioadei până la sfârșitul anului urmând să fie supus impozitării potrivit deciziei de impunere emise pe baza declarației privind venitul realizat. Plățile anticipate pentru veniturile din cedarea folosinței bunurilor, cu excepția veniturilor din arendă, se stabilesc de organul fiscal astfel:

a) pe baza contractului încheiat între părți; sau

b) pe baza veniturilor determinate potrivit datelor din contabilitatea în partidă simplă, potrivit opțiunii.

În cazul în care, potrivit clauzelor contractuale, venitul din cedarea folosinței bunurilor reprezintă echivalentul în lei al unei sume în valută, determinarea venitului anual estimat se efectuează pe baza cursului de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ziua precedentă celei în care se efectuează impunerea.

(3) Plățile anticipate se efectuează în 4 rate egale, până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru[...]"

Având în vedere dispozițiile mai sus invocate, organul fiscal emite decizii de impunere pentru plăți anticipate pe baza venitului anual estimat de către contribuabil sau pe baza venitului net realizat pentru anul fiscal precedent, iar contribuabilii care realizează

venituri din cedare folosință sunt obligați să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de impozit. Accesoriiile se datorează pentru neachitarea la termen a obligațiilor fiscale, ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal, în situația în care suma datorată în contul acestui debit a fost stabilită prin decizie emisă de organul fiscal, opozabilă plătitorului din momentul comunicării sau la o dată ulterioară acesteia, iar contribuabilul are obligația de a achita în cursul anului plățile anticipate cu titlu de impozit în 4 rate egale, până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru. Pentru neachitarea obligațiilor fiscale se calculează dobânzi pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului scadent până la data stingerii sumei datorate și se sting în ordinea vechimii, iar 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.

"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 anual 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.

Referitor la contribuțiile la asigurările sociale de sănătate datorate începând cu data de 1 iulie 2012, art. 296²¹ și art. 296²⁴ din Titlul IX² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare au prevăzut următoarele:

"Art. 296²¹. – (1) Următoarele persoane au calitatea de contribuabil la sistemul public de pensii și la cel de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, după caz:

[...] d) persoanele care realizează venituri din profesii libere; [...]"

"Art. 296²⁴. – (1) Contribuabilii prevăzuți la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) - e) și lit. g) sunt obligați să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de contribuții sociale.

(4) În decizia de impunere, baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru contribuabilii prevăzuți la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) - e) și g) se evidențiază lunar, iar plată se efectuează trimestrial, în 4 rate egale, până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru, pentru cei de la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) - e) și, respectiv, semestrial, în două rate egale, până la data de 25 septembrie inclusiv și 25 noiembrie inclusiv, pentru contribuabilii prevăzuți la art. 296²¹ alin. (1) lit. g)".

Față de cadrul legal invocat se reține că, în cazul contribuabililor care realizează venituri dintr-o activitate independentă, în speță venituri din profesii libere se datorează contribuții de asigurări sociale de sănătate, sub formă de plăți anticipate efectuate în cursul anului, acestea fiind stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere, luând ca bază de calcul venitul anual estimat, în situațiile în care a fost depusă o declarație privind venitul estimat pentru anul curent.

În deciziile de impunere emise de organul fiscal, baza de calcul reprezentată de venitul declarat este evidențiată lunar, iar plata contribuției se efectuează trimestrial, în 4 rate egale, până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru.

Față de prevederile legale de mai sus, rezulta ca accesoriile se datorează pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată. În ceea ce

priveste diferentele de impozit anual de regularizat stabilite in plus, precum si plățile anticipate aferente atât impozitului pe venit cât și CASS acestea se individualizeaza de catre organul fiscal **prin decizii de impunere care produc efecte juridice din momentul în care sunt comunicate contribuabilului, inclusiv in ceea ce priveste calcularea accesoriilor aferente.**

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 procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare:

“ (1) Dacă un contribuabil datorează mai multe tipuri de impozite, taxe, contribuții și alte sume reprezentând creanțe fiscale prevăzute la **art. 21 alin. (2) lit. a), iar suma plătită nu este suficientă pentru a stinge toate datoriile, atunci se sting datoriile corelative aceluși tip de creanță fiscală principală pe care o stabilește contribuabilul sau care este distribuită, potrivit prevederilor art. 114, de către organul fiscal competent, după caz, stingerea efectuându-se, de drept, în următoarea ordine:**

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

(2) Vechimea 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;”

Față de prevederile legale de mai sus, rezultă că stingerea obligațiilor de plată se face cu respectarea ordinii legale, expres prevăzută de Codul de procedură fiscală, republicat, iar accesoriile se calculează **numai** pentru neachitarea la scadență de către debitor a obligațiilor de plată, **scadența 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.**

În acest sens este și Decizia Comisiei Centrale fiscale nr. 2/2014 care modifică punctul 5 din Decizia Comisiei Centrale fiscale nr. 6/2004 privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la impozitul pe venit, taxa pe valoarea adăugată și probleme de procedură fiscală, care prevede:

„În conformitate cu prevederile pct. 44.1 din Normele metodologice*) date în aplicarea art. 45 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organul fiscal nu poate pretinde executarea obligației stabilite în sarcina contribuabilului prin actul administrativ, dacă acest act nu a fost comunicat contribuabilului, potrivit legii.”

„Contribuabilii cărora nu le sunt incidente prevederile art. 82 alin. (2) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, teza a 2-a, întrucât nu au avut obligația efectuării de plăți anticipate în anul precedent, au obligația efectuării plăților anticipate pentru anul curent, pentru sumele cu titlu de impozit sau contribuții sociale înscrise în decizie și pentru care termenele de plată au expirat, la data comunicării de către organul fiscal a deciziei de impunere pentru plăți anticipate.

În situația în care organul fiscal comunică contribuabililor deciziile de plăți anticipate după expirarea termenelor de plată prevăzute de Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, aceștia nu datorează accesorii pentru perioada cuprinsă între termenul de plată prevăzut de Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, și data comunicării deciziei de plăți anticipate, inclusiv.”

Atfel, față de cele prezentate, rezultă că organul fiscal nu poate pretinde executarea obligației stabilite în sarcina contribuabilei dacă nu face dovada îndeplinirii procedurii de comunicare.

Dispozițiile legale mai sus invocate s-au regăsit pe întreaga perioadă supusă impunerii.

Din „Situația analitică debite plăți solduri”, se reține că în contul „impozit pe venituri din activități independente”, „diferențe de impozit anual de regularizat” contribuabila TL a efectuat plăți cu întârziere și fără a acoperi impozitul anual și impozitul datorat cu titlu de plăți anticipate, sume ce au stins parțial obligații principale anterioare, în ordinea vechimii, conform prevederilor legale mai sus citate debite pentru care nu se face dovada respectării procedurii de comunicare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta următoarele:

- organul fiscal nu face dovada respectării procedurii de comunicare în conformitate cu prevederile art. 44 din Codul de procedură fiscală pentru deciziile de impunere pentru plăți anticipate și deciziile de impunere anuală care au stat la baza calculării accesoriilor ;

- la dosarul contestației nu sunt anexate decizia de impunere nr. dec5/02.06.2009 și nr. dec10/14.10.2006, dovada comunicării acestora către contribuabilă și nici documentele care au stat la baza emiterii acestora;

- referitor la decizia de impunere nr. dec/2007, organul fiscal precizează că în anul 2007 a fost efectuată o reglare și nu deține această reglare;

- prin adresa nr. mmm/11688/19.10.2016, Serviciul soluționare 1 contestații solicitat organului fiscal dovezile de comunicare în conformitate cu prevederile art. 44 din Codul de procedură fiscală, analiza scadenței obligațiilor fiscale în funcție de data comunicării deciziilor care constituie baza de calcul a accesoriilor, verificarea ordinii de stingere a obligațiilor fiscale, completarea referatului cu **precizări concrete și detaliate** privind **respectarea procedurii de comunicare a deciziilor de impunere** în condițiile legii invocate de doamna TL în contestație;

- organul fiscal prin adresa nr.a2/2016 înregistrată la DGRFPB sub nr. a3/2016, răspunde la solicitarea organului de soluționare a contestației, fără să anexeze sau să se pronunțe la cele solicitate cu privire la documentele lipsă din dosarul contestației.

În speță, prin Deciziile referitoare la obligațiile accesorii contestate au fost calculate accesorii care au avut la bază în parte aceleași titluri de creanță pentru care au fost calculate accesoriile contestate și soluționate prin Decizia nr. 115/22.02.2016, prin care s-a dispus desființarea actului atacat, urmând ca organul fiscal să procedeze la reanalizarea situației fiscale a contribuabilei ținând cont de prevederile legale, de motivațiile acesteia, de dispozițiile legale privind prescripția, precum și de cele reținute prin Decizia nr. 115/22.02.2016 exercitându-și rolul activ în vederea stabilirii concrete a obligațiilor fiscale datorate de contribuabilă.

Pentru a pronunța această soluție Serviciul soluționare contestații 1 din cadrul DGRFPB a reținut în considerentele Deciziei nr. 115/22.02.2016 următoarele:

- 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;

- 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;

- plățile efectuate de contestatoare sting, în ordinea vechimii, obligații de plată principale și apoi obligațiile fiscale accesorii, **în ordinea vechimii în funcție de data comunicării.**

În lumina acestor considerente, organul de soluționare a contestației a dispus prin dispozitivul deciziei nr. 115/22.02.2016 desființarea actului atacat, urmând ca *Administrația sector 1 a Finanțelor Publice sa reanalizeze situația fiscală a contribuabilei ținând cont de prevederile legale, de motivațiile acesteia, de dispozițiile legale vizând prescripția, precum și de cele reținute prin prezenta exercitându-și rolul activ în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale datorate de contribuabila TL.*

Mai mult, prin Sentința civilă nr. kkkk/2013 emisă de Judecătoria Sectorului 1 București, pronunțată cu privire la contestația la executare formulată de doamna TL împotriva Somației nr. som/07.11.2012 și a Titlului executoriu nr. titlu/07.11.2012, și prin Sentința civilă nr. IIII/2014 emisă de Judecătoria Sectorului 1 București, pronunțată cu privire la contestația la executare formulată de doamna TL împotriva Somației nr. Som1 și a Titlului executoriu nr. Titlu1/10.02.2014 instanța a dispus admiterea contestațiilor la executare și anularea actelor atacate, reținând în cuprinsul sentințelor următoarele:

“avand in vedere ca intimata nu a facut dovada comunicarii deciziilor de impunere si deciziilor accesorii conform art. 44 instanta apreciaza ca obligatiile de plata pe care le constata nu au devenit scadente (...).”

“ intimata nu a facut dovada ca a incercat comunicarea deciziilor de impunere la domiciliu, procedand in mod direct la afisarea unui anunt colectiv (...)”

Astfel, motivațiile contestatoarei privind invocarea inexistenței obligării AS1FP în comunicarea deciziilor atacate este neîntemeiată în condițiile în care instanțele judecătorești au reținut că *“ intimata nu a facut dovada ca a incercat comunicarea deciziilor de impunere la domiciliu, procedand in mod direct la afisarea unui anunt colectiv (...)”*

Prin adresa nr. a2/2016 înregistrată la DGRFPB sub nr. a3/2016, organul fiscal precizează că atâta timp cât nu intervine nicio modificare asupra deciziilor de impunere care reprezintă titluri de reanțe în baza cărora au fost calculate accesoriile, situația fiscală a contribuabilei rămâne neschimbată, deși nu face referire la punerea în executare a deciziei de soluționare a contestației emisă de Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul DGRFP București nr. 115/2016.

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 contribuabilei/plătitoarei. 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, anuntul individual/colectiv si/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 necesară stabilirea cu claritate a situației de fapt în vederea determinării corecte a situației fiscale a contribuabilei** 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.

Ținând cont de cele mai sus prezentate, de dispozițiile imperative ale legii, precum și de faptul că plățile efectuate de contestatoare sting, în ordinea vechimii, obligații de plată principale și apoi obligațiile fiscale accesorii, **în ordinea vechimii în funcție de data comunicării**, ținând cont că organul fiscal nu a transmis deciziile de impunere nr. dec5/02.06.2009, nr. dec10/14.10.2006 și nr. dec/2007 asupra cărora s-au calculat accesoriile și nici dovezile privind respectarea procedurii de comunicare, **ținând cont că enele decizii de impunere au fost comunicate prin publicitate fără să se facă dovada că s-a încercat comunicarea deciziilor de impunere prin poștă**, că plățile efectuate au stins obligațiile de plată în ordinea vechimii, de faptul că organul fiscal nu a dat curs dispozițiile cuprinse prin Decizia nr. 115/22.02.2016, organul de soluționare contestații este în imposibilitatea de a se pronunța asupra accesoriilor calculate de organul fiscal, motiv pentru care se impune **desființarea** Deciziilor referitoare la obligațiile de plata accesorii nr. qqq/18.11.2013, www/08.07.2013, zzz/27.05.2013, eee/31.12.2011, rrr/07.11.2011, ttt/30.03.2011, uuu/29.07.2011, ppp/16.11.2010, sss/28.06.2010, aaa/23.03.2010, ddd/28.06.2010, fff/31.12.2012 prin care au fost calculate accesorii în suma totală de **x lei** (y+z+w).

Prin aplicarea prevederilor art.279 alin.(3) și (4) din Lega nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“ (3) 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. (...)

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

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 procedura fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, unde se stipulează:

“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. inaintea 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 cercetari la fața locului etc. in situația in care se pronunța o soluție de desființare totala sau parțiala a actului atacat, in 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 contestatarii TL ținând cont de prevederile legale în vigoare pentru a determina în mod corect situația fiscală a contribuabilei, de motivațiile acesteia în cadrul contestației inclusiv cele ce vizează prescripția, de **dispozițiile legale vizând ordinea de stingere în funcție de data comunicării în conformitate cu dispozițiile legale a deciziilor de impunere**, 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. 43, art.44, art.45, art. 86, art. 91, art. 92, art.111, art. 119, art.120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și a normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004, art. 82, art. 84 și art. 86 din Codul fiscal, precum și a prevederilor art. 276 și 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și a punctelor 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 Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. qq/18.11.2013, www/08.07.2013, zzz/27.05.2013, eee/31.12.2011, rrr/07.11.2011, ttt/30.03.2011, uuu/29.07.2011, ppp/16.11.2010, sss/28.06.2010, aaa/23.03.2010, ddd/28.06.2010, fff/31.12.2012, prin care Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice a stabilit în sarcina doamnei TL accesorii în sumă totală de **x lei** (y+z+w), urmând ca organul fiscal să procedeze la **reanalizarea situației fiscale a contribuabilei în funcție de data comunicării în conformitate cu dispozițiile legale a deciziilor de impunere**, ținând cont de prevederile legale, de motivațiile acesteia, precum și de cele reținute prin prezenta.

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