

ROMÂNIA

CURTEA DE APEL ALBA IULIA
SECTIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV SI FISCAL

DECIZIE Nr. 666/2019

Ședința publică de la 11 Iunie 2019

Completul compus din:

PREȘEDINTE

Judecător

Judecător

Grefier

Pe rol se află pronunțarea asupra recursului declarat de reclamantul [redacted] împotriva Sentinței nr. 1143/CA/2018 pronunțată de Tribunalul Hunedoara – Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal în dosar nr. 2700/97/2018, având ca obiect anulare act administrativ, în contradictoriu cu intimata pârâtă Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara în nume propriu și pentru Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara.

Mersul dezbaterilor și concluziile părților au fost consemnate în încheierea inițială de amânare a pronunțării din data de 04.06.2019, încheiere care face parte integrantă din prezenta decizie.

CURTEA DE APEL
Asupra recursului de față:

1. Soluția instanței de fond

Prin Sentința nr. 1143/CA/2018, pronunțată de Tribunalul Hunedoara, a fost respinsă acțiunea formulată de reclamantul Mate Nicu Marius în contradictoriu cu pârâtele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, având ca obiect anulare act administrativ.

2. Recursul declarat în cauză

Împotriva acestei sentințe a declarat **recurs pârâtul** [redacted] solicitând admiterea recursului declarat și, în consecință, casarea în tot a sentinței atacate, rejudecarea cauzei și admiterea acțiunii formulate, cu cheltuieli de judecată la ambele instanțe.

Recurentul și-a fundamentat recursul pe dispozițiile art. 488 alin.1 pct. 8 Cod proc. civ. apreciind hotărârea instanței de fond ca fiind nelegală raportat la dispozițiile în materie de prescripție.

Potrivit dispozițiilor art. 91 din O.G. nr. 92/2003 (aplicabile în cauză prin raportare la art. 347 alin.1 din Legea nr. 207/2015), termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale este de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui, în care s-a născut creanța fiscală.

Prima instanță a avut în vedere și dispozițiile art. 23 alin. 1 și 2 din O.G. nr. 92/2003, însă instanța a făcut o greșită aplicare a acestor dispoziții legale, deoarece baza de impunere care generează obligațiile fiscale contestate, s-a constituit în anul 2011.

Astfel, pretinsa creanță a organului fiscal, aferentă anului 2011, s-a născut în acel an, iar, potrivit prevederilor art. 91 din O.G. nr. 92/2003, termenul de prescripție a început să curgă de la data de 01.01.2012, împlinindu-se la data de 01.01.2017.

Potrivit raportului de inspecție fiscală parțială din data de 17.07.2017, inspecția fiscală a început la data de 09.06.2017 și s-a încheiat la data de 03.07.2017, desfășurându-se, deci, după data împlinirii termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale aferente anului 2011.

În aceste condiții, obligațiile fiscale enumerate mai sus, ce fac obiectul prezentei acțiuni, sunt nedatorate, întrucât au fost stabilite în mod nelegal după împlinirea termenului de prescripție pentru stabilirea lor.

Prin decizia de soluționare a contestației, organul de soluționare a contestației reține că termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale aferente anului 2011 s-a împlinit la data de 31.12.2017, cu motivarea că, pentru anul 2011, trebuia depusă declarația fiscală până la data de 25.05.2012, iar prima instanță și-a însușit acest argument.

Acest considerent este neîntemeiat, deoarece, practic, prima instanță a validat practica organului fiscal, prin care acesta a prelungit în mod nelegal termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, în contextul în care baza de impunere, care a generat obligațiile fiscale, s-a constituit în anul 2011 prin obținerea veniturilor.

Pe de altă parte, prima instanță trebuia să aibă în vedere că, potrivit art. 82 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 (act normativ aplicabil în perioada 2011-2015), contribuabilii, care realizează venituri din activități independente sunt obligați să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de impozit, acest text legal confirmând clar că creanța de lei s-a născut în anul 2011, caz în care, aplicând prevederile art. 91 din O.G. nr. 92/2003, termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale pentru acel an a început să curgă la data de 01.01.2012 și s-a împlinit la data de 01.01.2017.

Astfel, pentru anul 2011 nu mai puteau fi stabilite obligații fiscale dacă avem în vedere art. 93 din O.G. nr. 92/2003, respectiv, art. 112 din Legea nr. 207/2015.

În drept recurentul a invocat dispozițiile art. 488 alin.1 pct. 8 Cod proc.civ.

4. Poziția intimatelor

Intimatele Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Tuimișoara au formulat **întâmpinare** (f. 14-16) prin care au solicitat respingerea recursului ca nefondat cu consecința menținerii ca legală și temeinică a Sentinței nr. 1143/CA/2018 pronunțată de Tribunalul Hunedoara în Dosarul nr. 2700/97/2018.

În expunerea poziției procesuale, intimele arată că recurentul reclamant realizează o interpretare eronată a dispozițiilor art. 92 alin. 2 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste dispoziții legale sunt în sensul că termenul de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale este de 5 ani și se calculează de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, în conformitate cu dispozițiile art. 23 din același act normativ.

Dispozițiile art. 23 din același act normativ, pe de altă parte, sunt în sensul că dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

În cazul recurentului reclamant, baza de impozitare s-a născut în anul 2012, respectiv atunci când acesta a depus sau trebuia să depună la organul fiscal competent declarația cu veniturile realizate în anul 2011.

Așadar, recurentul reclamant a realizat venituri în anul fiscal 2011. Până la data de 25 mai 2012, cel târziu, acesta avea obligația de a declara veniturile realizate în cursul anului 2011. În concluzie, momentul la care s-a născut baza de impozitare este plasat în anul 2012, astfel că, raportat la dispozițiile legale indicate mai sus, momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție este 1 ianuarie a anului următor, respectiv 1 ianuarie 2013.

Așadar de la 01.01.2013 se calculează termenul de prescripție de 5 ani înăuntrul căruia organul fiscal are posibilitatea de a stabili obligații fiscale în sarcina recurentului reclamant, aferente veniturilor realizate de acesta în anul 2011. Rezultă astfel că, organul fiscal în mod legal și temeinic a emis decizia de impunere prin care a stabilit în sarcina recurentului reclamant obligații fiscale suplimentare de plată, aferent veniturilor realizate de acesta.

Invocarea de către recurentul reclamant a dispozițiilor art. 82 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu prezintă relevanță pentru dezlegarea corectă a speței.

În primul rând, recurentul reclamant citează trunchiat aceste dispoziții legale raportându-se doar la alineatul 1. Dispozițiile acestui articol trebuie avute în vedere în ansamblul lor, întrucât la alineatul 2 este reglementată modalitatea de determinare a plăților anticipate, astfel: 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.

Transpunând aceste reguli, la speța concretă dedusă judecării, rezultă că în cazul recurentului reclamant și nu numai, organul fiscal se raportează la veniturile realizate în anul precedent, tocmai din considerentul că nu se poate stabili cu certitudine la începutul anului fiscal cuantumul veniturilor ce urmează a fi realizate în anul ce abia a început. Așadar, pentru eventualele plăți anticipate efectuate de reclamant pentru anul 2011, baza de calcul a fost venitul realizat în anul 2010. Doar în anul 2012, după data de 25 mai organul fiscal a avut cunoștința de veniturile efectiv realizate de reclamant în anul 2011, acesta fiind momentul la care s-a constitui baza de impunere pentru veniturile realizate în anul 2011.

În drept, intimatele invocă prevederile art. 471 alin. 3 și ale art. 490 alin. 2 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și celelalte prevederi legale la care am făcut trimitere în cuprinsul prezentelor apărări.

4. Soluția instanței de control judiciar

Analizând sentința atacată prin prisma criticilor ce i-au fost aduse, a apărărilor cuprinse în întâmpinarea formulată în cauză de intimat și raportat la prevederile legale incidente, Curtea constată următoarele:

Reclamantul recurent a fost supus unei inspecții fiscale parțiale în urma căreia a fost emisă Decizia de impunere nr. [redacted] privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice și Decizia de impunere nr. HDG-ATF-100/10-01-2012 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice.

Împotriva acestor decizii de impunere a fost formulată contestație în procedura plângerii prealabile, contestația fiind soluționată prin Decizia nr. [redacted] prin care s-au dispus soluții de admitere, pentru o parte din sumele stabilite prin decizia de impunere atacată, precum și o soluție de respingere a contestației pentru suma de 12.920 lei, reprezentând impozit pe venit în sumă de [redacted] lei și CASS în sumă de [redacted] lei, stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. HDG-ATF-100/10-01-2012.

Nemulțumit de soluția de respingere dispusă prin decizia de soluționare a contestației, reclamantul a promovat prezentul demers judiciar.

Recursul poate fi exercitat numai pentru motivele de nelegalitate expres prevăzute de lege în art. 488 noul cod de procedură civilă, recurentul înțelegând să invoce **motivul de casare prevăzute de art. 488 alin. 1 pct. 8 din Codul de procedură civilă**, ce vizează situația în care pronunțarea hotărârii s-a făcut cu aplicarea greșită a normelor de drept material.

Recurentul consideră că instanța de fond a aplicat greșit dispozițiile legale care reglementează momentul de la care curge termenul de prescripție în ceea ce privește dreptul organului fiscal de a stabili creanțe fiscale.

Susținerile recurentului sunt nefondate, neputând fi reținută o interpretare greșită a dispozițiilor legale de către instanța de fond.

Astfel, conform art. 91 alin. 2 din Codul de procedură fiscală (OG nr. 92/2003) aplicabil speței, 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.

Conform art. 23 din codul de procedură fiscală la care trimite art. 91 alin. 2, 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 și se naște totodată dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală.

Conform art. 83 alin. 1 din Codul fiscal (Legea nr. 571/2003), aplicabil în sistemul declarativ al creanțelor în raport cu organele fiscale, în cazul impozitului pe venit *„Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură, determinate în sistem real, au obligația de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului”*.

Astfel, legea determină termenul limită până la care contribuabilul este obligat să depună declarația privind impozitul pe venit, acesta fiind până la data de 25 mai inclusiv a anului următor, anului fiscal de referință.

Așadar, în speță, trebuie reținut că declarația contribuabilului privind impozitul pe venit aferent anului 2011 trebuia depusă la organul fiscal până la data de 25 mai 2012.

Într-o astfel de ipoteză, termenul de prescripție pentru stabilirea creanțelor fiscale suplimentare rezultate din impozitul pe venit aferent anului 2011, declarat în anul 2012, curge de la data de 1 ianuarie a anului următor în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului, respectiv, în speță de la data de 01.01.2013 și nu de la data de 01.01.2012 așa cum în mod greșit consideră recurentul.

Această interpretare a dispozițiilor art. 91 alin.2 coroborat cu art. 23 din OG nr. 92/2003 este corectă având în vedere faptul că impozitul pe venit aferent anului 2011 devine opozabil organului fiscal prin declarația contribuabilului care-l realizează, declarație depusă pe baza formularului prevăzut de lege, până la 25 mai 2012, iar prescripția dreptului organului fiscal de stabilire a acestei creanțe începe să curgă de la data de 01.01.2013. Nu se poate reține o altă interpretare având în vedere natura juridică a prescripției, respectiv de sancțiune împotriva celui în defavoare căruia curge, și faptul că organului fiscal nu i se poate imputa starea de pasivitate cât timp nu a cunoscut baza impozabilă la care trebuie stabilit impozitul.

Dat fiind faptul că organul fiscal a stabilit în cursul anului 2017 ca efect al inspecției fiscale impozitul pe venit datorat de recurentul reclamant ca urmare a veniturilor realizate în anul 2011, venituri pentru care acesta avea obligația de a depune declarația prevăzută de lege până la data de 25.05.2012, așa cum în mod corect a apreciat și instanța de fond, termenul de prescripție nu era împlinit, momentul la care s-a constituit baza de impunere fiind cel în care reclamantul a declarat sau avea obligația de a declara veniturile realizate în anul 2011.

Nu este de natură a determina o altă interpretare a dispozițiilor legale anterior expuse nici cele precizate de recurent cu privire la dispozițiile art. 82 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Așa cum în mod corect a observat instanța de fond, în cazul plăților anticipate pe care le invocă reclamantul în susținerea afirmațiilor sale, conform art. 82 alin. 2 din Legea nr. 571/2003, organul fiscal se raportează la veniturile realizate în anul precedent, neputându-se stabili cu certitudine la începutul anului fiscal cuantumul veniturilor ce urmează a fi realizate în anul ce abia a început. Așadar, pentru eventualele plăți anticipate efectuate de reclamant pentru anul 2011, baza de calcul a fost venitul realizat în anul 2010.

Având în vedere considerentele anterioare, în temeiul art. 496 Codul de procedură civilă, Curtea va respinge ca nefondat recursul declarat de reclamantul recurent Mate Nicu Marius împotriva Sentinței nr. 1143/CA/2018 pronunțată de Tribunalul Hunedoara, pe care o va menține în totalitate.

PENTRU ACESTE MOTIVE,
ÎN NUMELE LEGII

DECIDE

Respinge ca nefondat recursul declarat de reclamantul recurent [redacted]
împotriva Sentinței nr. 1143/CA/2018 pronunțată de Tribunalul Hunedoara – Secția a II-a
Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal.

Definitivă.

Pronunțată conform art. 396 alin. 2 din noul Cod de Procedură Civilă, prin punerea
soluției la dispoziția părților, prin mijlocirea Grefei, la data de 11 Iunie 2018.

Președinte,

[redacted] u

Judecător,

Judecător,

Grefier,

