

DECIZIA nr. 43 din 30.01.2017
privind solutionarea contestatiei formulata de
domnul **X**,
inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. 33229/15.07.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul Solutionare Contestatii 1 a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov, cu adresa nr. X/14.07.2016 inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. X/15.07.2016 asupra contestatiei formulata de contribuabilul X CNP - X cu domiciliul in Oras X, strada X nr. X, Judetul X, prin avocat X in baza imputernicirii avocatale nr. X/2016, cu sediul profesional in Bucuresti, strada X nr. X, bl. X, sc. X, et. X, ap. X sector 5.

Obiectul contestatiei inregistrata la A.J.F.P. Ilfov sub nr. X/03.07.2016, il constituie Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. X/31.12.2015 comunicata prin posta cu confirmare de primire in data de 21.06.2016, prin care s-au stabilit obligatii de plata accesorii in suma de X lei aferente impozitului pe venituri din cedarea folosintei bunurilor.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul X.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea contestatiei.

I. Prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti - A.J.F.P. Ilfov sub nr. X/03.06.2016 domnul X a formulat contestatie impotriva Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. X/31.12.2015 si in sustinerea contestatiei aduce urmatoarele argumente:

- decizia de impunere referitoare la plata accesoriilor pentru anii 2008, 2009 si 2010 i-au fost comunicate la data de 08.06.2016, in conditiile in care dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale principale si accesorii aferente acestor ani s-a stins la data de 31.12.2013, 31.12.2014 si 31.12.2015;

- la data de 13.12.2013 contribuabilul nu a primit nicio comunicare a deciziei de impunere pentru creanta principala sau accesorie aferenta anului 2008 potrivit dispozitiilor art. 44 din OG nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, in aceste conditii dreptul organului de a stabili obligatii fiscale s-a stins intervenind prescriptia, potrivit art. 91 din O.G. 92/2003;

- contribuabilul sustine ca aceeasi situatie se regaseste si in cazul datei de 31.12.2014 si 31.12.2015 cand s-a stins dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale eferente anului 2009 si 2010 in lipsa comunicarii Deciziei de impunere pentru creanta principala sau accesorie potrivit art. 44 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala;

- decizia referitoare la accesoriile de X lei calculate la creanta principala aferenta anului 2010, cursul prescriptiei s-ar fi intrerupt in conditiile in care ar fi fost si comunicata pana la data de 31.12.2015, data la care s-a implinit termenul de prescriptie iar la data de 01.01.2016 dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale aferente anului 2010 era prescris;

- datorita datei la care s-a comunicat respectiv 08.06.2016, nu poate produce efecte juridice, fiind comunicata la o data la care creanta principala era deja prescrisa;

Decizia contestata nu a fost comunicata in termenul de prescriptie de 5 ani de zile, nefiind legal ca si ANAF sa emita dupa aceasta perioada decizie pentru accesorii, in

conditiile in care pentru creanta principala in baza careia s-au calculat acestea, nu s-a comunicat nicio decizie de impunere.

In concluzie, contribuabilul solicita anularea accesoriilor pentru anii 2008, 2009 si 2010 in suma de X lei invocand ca au fost comunicate peste termenul legal cu nerespectarea dispozitiilor art. 44. Cod procedura fiscala.

II. Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. X/31.12.2015 Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov, a stabilit in sarcina domnului X accesorii aferente obligatiilor fiscale in suma de X lei, reprezentand dobanzi aferente impozitului pe venituri din cedarea folosintei bunurilor.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, constatarile organelor fiscale, motivatiile contribuabilului si actele normative in vigoare pe perioada supusa impunerii se retin urmatoarele :

Cauza supusa solutionarii este daca contribuabilul datoreaza accesorii reprezentand impozit pe venituri din cedarea folosintei bunurilor in conditiile in care pentru obligatiile fiscale accesorii nu au fost depuse documente ce fac dovada elementelor care au condus la intreruperea/suspendarea cursului prescriptiei.

In fapt, Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov a emis Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. X/31.12.2015, prin care s-au stabilit accesorii aferente impozitului pe venituri din cedarea folosintei bunurilor in suma de X lei.

Accesoriile au fost calculate pentru perioada 31.12.2014 – 31.12.2015 asupra impozitului pe venituri din cedarea folosintei bunurilor, suma de plata fiind individualizata, prin documentele, nr. X/07.02.2008, nr. X/26.01.2009 si nr. X/17.02.2010.

Contribuabilul X, invoca prescriptia debitelor stabilite in sarcina sa, intrucat documentele care au stat la baza stabilirii acestora nu i-au fost comunicate.

In drept, potrivit art. 119, art. 120 si art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, in vigoare in anul 2014-2015:

“Art. 119 Dispozitii generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(2) Nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi de orice fel, obligații fiscale accesorii stabilite potrivit legii, cheltuieli de executare silită, cheltuieli judiciare, sumele confiscate, precum și sumele reprezentând echivalentul în lei al bunurilor și sumelor confiscate care nu sunt găsite la locul faptei.

(3) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

(4) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu excepția situației prevăzute la art. art. 142 alin. (6).

Art. 120 Dobânzi

(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.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează dobânzi pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(4) Prin excepție de la prevederile alin. (1), se datorează dobânzi după cum urmează:

a) pentru impozitele, taxele și contribuțiile stinse prin executare silită, până la data întocmirii procesului-verbal de distribuire inclusiv. În cazul plății prețului în rate, dobânzile se calculează până la data întocmirii procesului-verbal de distribuire a avansului. Pentru suma rămasă de plată, dobânzile sunt datorate de către cumpărător;

b) pentru impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat de către debitorul declarat insolubil care nu are venituri și bunuri urmăribile, până la data trecerii în evidența separată, potrivit prevederilor art. 176.

(5) Modul de calcul al dobânzilor aferente sumelor reprezentând eventuale diferențe între impozitul pe profit plătit la data de 25 ianuarie a anului următor celui de impunere și impozitul pe profit datorat conform declarației de impunere întocmite pe baza situației financiare anuale va fi reglementat prin norme metodologice aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

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

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

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

c) în cazul în care impozitul pe venit stabilit prin decizia de impunere anuală este mai mic decât cel stabilit prin deciziile de plăți anticipate, dobânzile se 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 dobânzilor în mod corespunzător.

In cauza devin incidente si dispozitiile art. 88 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare pentru perioada 2014-2015:

„Art. 88 Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

a) deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat;

b) deciziile referitoare la bazele de impunere;

c) deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;
(...)

Fata de prevederile legale de mai sus, rezulta ca dobanzile de intarziere se datoreaza pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata.

Accesoriile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Potrivit art. 231 "Dispozitii privind termenele" din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Termenele in curs la data intrarii in vigoare a prezentului cod se calculeaza dupa normele legale in vigoare la data cand au inceput sa curga".

In ceea ce priveste cauzele de intrerupere si suspendare a termenului de prescriptie care a inceput sa curga sub imperiul legii vechi si se calculeaza potrivit normelor in vigoare la acea data, se retine faptul ca in aplicarea art. 231 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, a fost emisa Decizia Comisiei de proceduri fiscale nr. 2/2008, aprobata prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 1.754/2008, care la pct.1 precizeaza:

"Termenele in curs la data intrarii in vigoare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se calculeaza dupa normele legale in vigoare la data cand acestea au inceput sa curga. Intreruperea si/sau suspendarea termenului de prescriptie se supun/supune normelor in vigoare la data cand acestea s-au produs".

Aceste dispozitii legale sunt dispozitii cu caracter general si reglementeaza situatia termenelor care au inceput sa curga sub imperiul legilor anterioare si pentru care legiuitorul a statuat ca raman supuse legilor vechi, ca exceptie expresa de la principiul neretroactivitatii.

Conform acestor dispozitii, prescriptia dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se calculeaza dupa normele legale in vigoare la data cand s-a nascut dreptul organului fiscal la actiune, astfel incat cauzele de intrerupere si/sau suspendare pot fi atat cele prevazute de legea veche, cat si cele prevazute de noua lege, pentru termenele care au inceput sa curga sub imperiul legii vechi.

Dispozitiile legale anterior citate sunt aplicabile si in ceea ce priveste obligatiile fiscale accesorii in baza principiului de drept accessorium sequitur principalem, astfel ca acestea nu mai pot fi stabilite dupa implinirea termenelor de prescriptie la executare pentru debitele principale, avand in vedere si prevederile art. 1 din Decretul nr. 167/1958 privitor la prescriptia extinctiva, conform carora "odata cu stingerea dreptului la actiune privind un drept principal se stinge si dreptul la actiune privind drepturile accesorii".

De asemenea, în ceea ce privește efectul cauzelor de întrerupere a cursului prescripției, art. 17 din Decretul nr. 167/1958 privind prescripția extinctivă, republicat prevede în mod expres următoarele:

"Întreruperea șterge prescripția începută înainte de a se ivi împrejurarea care a întrerupt-o.

După întrerupere începe să curgă o nouă prescripție".

De la data de 1 ianuarie 2004, sunt aplicabile prevederile O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

"Art. 131 - (1) Dreptul de a cere executarea silită a creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere acest drept.

"Art. 132 - Termenul de prescripție prevăzut la art. 131 se suspendă:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) în cazurile și în condițiile în care suspendarea executării este prevăzută de lege ori a fost dispusă de instanța judecătorească sau de alt organ competent, potrivit legii; [...]"

"Art. 133 - Termenul de prescripție prevăzut la art. 131 se întrerupe:

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

c) pe data îndeplinirii, în cursul executării silite, a unui act de executare silită; [...]"

În speța sunt incidente și dispozițiile art. 43 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în vigoare la data emiterii deciziilor de impunere privind plățile anticipate:

" Art. 43 Comunicarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului căruia 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 persoanele împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;

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 și confirmarea primirii acestuia.

(3) În cazul în care se constată lipsa contribuabilului sau a oricărei persoane îndreptățite să primească actul administrativ fiscal de la domiciliul fiscal al acestuia sau refuzul de a primi actul administrativ fiscal, comunicarea se face prin publicarea unui anunț într-un cotidian național de largă circulație și/sau într-un cotidian local ori în Monitorul Oficial al României, Partea a IV-a, în care se menționează că a fost emis actul pe numele contribuabilului. Actul administrativ fiscal se consideră comunicat în a cincea zi de la data publicării anunțului.

(4) Dispozițiile Codului de procedură civilă privind comunicarea actelor de procedură sunt aplicabile în mod corespunzător.

Aplicând toate aceste dispoziții legale la speța ce face obiectul contestației se retin următoarele:

Baza de calcul a accesoriilor o constituie deciziile de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit aferent anilor 2008-2010.

Din anexa la Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. X/31.12.2015 rezulta ca Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov a calculat pentru perioada 31.12.2014 – 31.12.2015, obligatii de plata accesorii in suma de X lei reprezentand impozit pe venituri din cedarea folosintei bunurilor, obligatia de plata principala fiind individualizata prin deciziile nr. X/07.02.2008, nr. X/26.01.2009 si nr. X/17.02.2010.

Din situatiile analitice debite plati solduri aferente anilor 2008 - 2016 rezulta faptul ca domnul X nu face nici o plata in contul "55 impozit pe venituri din cedarea folosintei bunurilor."

Astfel pentru neachitarea obligatiilor de plata in contul impozit pe venituri din cedarea folosintei bunurilor au fost calculate prin decizia contestata accesorii in suma de X lei.

Avand in vedere faptul ca, dosarul contestatiei nu a fost constituit conform prevederilor legale, prin adresa nr. X/20.07.2016 respectiv nr. X/20.12.2016, Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.R.F.P. Bucuresti a solicitat organului emitent al actului fiscal, sa procedeze la completarea dosarului cu precizari privind intreruperea termenului de prescriptie a obligatiilor fiscale accesorii aferente debitelor stabilite prin deciziile de impunere referitoare la obligatiile de platile anticipate cu titlu de impozit pentru anii 2008, 2009 si 2010 cat si dovada de comunicare a deciziei contestate.

Prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. X/17.01.2017, Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov ne comunica urmatoarele:

- dovada de comunicare a deciziei contestate;
- situatie analitica debite plati solduri, din care reiese ca in perioada 2008-2016 contribuabilul nu a efectuat plati benevol, cat si somatia de plata nr. X/20.03.2013 cu titlul executoriu nr. X/20.03.2013, insotite de anuntul colectiv din data de 16.12.2013.

Din documentele anexate la dosarul cauzei rezulta ca, organul fiscal nu face dovada respectării procedurii de comunicare în conformitate cu prevederile art. 44 din Codul de procedură fiscală pentru somatia de plata si a titlului executoriu nr. X/20.03.2013, care cuprind debitele stabilite prin deciziile de impunere anuale respectiv nr. X/07.02.2008, nr. X/26.01.2009 si nr. X/17.02.2010, decizii prin care s-a individualizat suma de plata aferenta accesoriilor contestate, fara anexarea plicului retur, anexand doar anuntul colectiv din data de 16.12.2013, astfel rezulta ca procedura de comunicare a fost viciata.

Intrucat pe baza documentelor aflate la dosarul cauzei, Serviciul Solutionare Contestatii 1 din cadrul D.G.R.F.P. Bucuresti nu se poate pronunta asupra legalitatii calcului de accesorii, daca a intervenit suspendarea respectiv intreruperea cursului prescriptiei, daca a fost respectata ordinea de stingere a obligatiilor fiscale, **daca actele de executare au fost comunicate prin respectarea procedurii**, urmeaza a se desfiinta Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. X/31.12.2015, prin care Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov a stabilit in sarcina contribuabilului accesorii reprezentand impozit pe venituri din cedarea folosintei bunurilor in suma de X lei.

Potrivit art. 7 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

"(3) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice şi să ia în considerare toate circumstanţele edificatoare fiecărui caz în parte".

Astfel, potrivit normelor legale sus citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop

sa-si exercite rolul sau activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

Prin aplicarea prevederilor art. 279 alin.(3) si alin.(4) din Legea 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. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(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.

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct.11.4 si pct.11.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr.3741/2015, care precizeaza:

"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."

Tinand seama de cele mentionate organele fiscale vor proceda la reanalizarea obligatiilor de plata accesorii stabilite prin decizia atacata, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile acestuia, precum si de cele retinute prin prezenta.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 43 alin (1), art. 88, art. 119, art. 120, art. 131, art.132, art. 133, art. 231, din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, art. 17 din Decretul nr. 167/1958 privitor la prescriptia extinctiva, republicat, si art. 7 alin. (3), art. 279 alin.(3) si alin.(4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pct.11.4 si pct.11.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr.3741/2015

DECIDE

Desfiinteaza Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. X/31.12.2015 emisa de Administratia Judeteană a Finantelor Publice Ilfov pentru contribuabilul X CNP - X

cu privire la accesoriile aferente ”cod 55 - impozit pe venituri din cedarea folosintei bunurilor” in suma de **X lei**, urmand ca organele fiscale competente sa reanalizeze situatia fiscala a contribuabilului, tinand cont de dispozitiile legale in vigoare si de retinerile din prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.