

DECIZIA nr. 401/2016
privind soluționarea contestației formulate de
domnul .X.
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./15.02.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov - Serviciul soluționare contestații a fost sesizată de către Serviciul Fiscal Municipal .X. prin adresele nr. .x./11.02.2016 și nr. .x./23.03.2016, înregistrate la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./15.02.2016 și nr. .x./28.03.2016, cu privire la contestația formulată de către domnul .X., CNP ..., cu domiciliul în .X.

Obiectul contestației, înregistrată la Serviciul Fiscal Municipal .X. sub nr. .x./10.02.2016, îl constituie Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./31.12.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita – Serviciul Fiscal Municipal .X., comunicată prin poștă cu confirmare de primire în data de 29.01.2016, prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă totală de **.x. lei**, reprezentând:

- .x. lei, dobânzi de întârziere aferente impozitului pe venituri din activități independente;
- .x. lei, dobânzi de întârziere aferente diferenței de impozit anual de regularizat.

Constatând ca, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov este învestită să soluționeze contestația formulată de domnul .X..

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestația formulată domnul .X. afirmă că organul fiscal a calculat dobânzi pentru debite prescise, stabilite prin deciziile de impunere emise în anii 2006, 2007, 2008, 2009 contrar art. 110 din Codul de procedură fiscală.

Totodată menționează că prin Rezoluția nr. .x./31.05.2010 emisă de către ORC Harghita, A.I. .X. a fost radiată din oficiu, iar de la data de .x.2009, această se află în procedura insolvenței, astfel organul fiscal nu mai trebuia să calculeze obligații fiscale accesorii pentru creanțele cu care s-a înscris la masa credală.

Arată că la data de .x.2009, activitatea independentă a intrat în faliment prin procedura simplificată, iar conform deciziei nr. .x.2014 a Curții de Apel Târgu Mureș, nu i-a fost atrasă răspunderea personală conform art. 138 din Legea nr. 85/2006.

În concluzie, contestatarul solicită anularea deciziei nr. .x./31.12.2015, ca fiind netemeinică și nelegală, invocând în susținerea cauzei prevederile art. 25 alin. (2) lit. c, art. 110, art. 122¹ și art. 122² din Codul de procedură fiscală.

II. Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./31.12.2015 organele de impunere din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Harghita – Serviciul Fiscal Municipal .X. (SFM .X.) au stabilit obligații fiscale accesorii în sumă totală de **.x. lei**, calculate pe perioada 01.10.2015-31.12.2015, astfel:

- .x. lei, reprezentând dobânzi de întârziere aferente impozitului pe venituri din activități independente;
- .x. lei, reprezentând dobânzi de întârziere aferente diferenței de impozit anual de regularizat.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile contribuabilului, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

3.1. Referitor la accesoriile aferente obligațiilor principale individualizate prin deciziile de impunere emise în anii 2006, 2007, 2009 și 2010.

Cauza supusă soluționării este dacă domnul .X. datorează suma de .x. lei reprezentând accesorii aferente plăților anticipate cu titlu de impozit pe venit și a diferenței de impozit stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care acestea se calculează de la data scadenței și până la data plății, inclusiv, iar contestatarul nu a achitat în termenul legal obligațiile de plată.

În fapt, organele fiscale din cadrul SFM .X. au stabilit în sarcina domnului .X. prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./31.12.2015, obligații fiscale accesorii în sumă totală de .x. lei, calculate pentru perioada 01.10.2015 – 31.12.2015, din care suma de .x. soluționată prin prezentul capăt se compune din:

- .x. lei - reprezentând dobânzi de întârziere aferente debitului în sumă de .x. lei, individualizat prin **decizia de impunere pentru plăți anticipate** cu titlu de impozit **pe anul 2006 nr. .x./04.07.2006;**

- .x. lei - reprezentând dobânzi de întârziere aferente debitului în sumă de .x. lei, individualizat prin **decizia de impunere pentru plăți anticipate** cu titlu de impozit **pe anul 2007 nr. .x./02.05.2007;**

- .x. lei - reprezentând dobânzi de întârziere aferente debitului în sumă de .x. lei, individualizat prin **decizia de impunere pentru plăți anticipate** cu titlu de impozit **pe anul 2009 nr. .x./06.03.2009;**

- .x. lei - reprezentând dobânzi de întârziere aferente debitului în sumă de .x. lei, individualizat prin **decizia de impunere pentru plăți anticipate** cu titlu de impozit **pe anul 2010 nr. .x./10.02.2010;**

- .x. lei – reprezentând dobânzi de întârziere aferente debitului în sumă de .x. lei stabilit prin **decizia de impunere nr. .x./31.12.2006;**

- .x. lei - reprezentând dobânzi de întârziere aferente debitului în sumă de .x. lei, individualizat prin **decizia de impunere** privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere **nr. .x./25.08.2010**, fiind înregistrat la AFP .X. sub nr. .x.

Prin contestația formulată contestatarul invocă prescripția debitelor stabilite prin deciziile emise între anii 2006-2009 pentru care au fost calculate accesorii și afirmă că prin decizia contestată organul fiscal nu mai trebuia să calculeze accesorii, având în vedere că începând cu data de .x.2009, A.I. .X. a intrat în procedura insolvenței și a fost radiată din oficiu, fără să fie atrasă răspunderea personală a titularului activității independente.

În drept, conform art. 21, art. 23, art. 24, art. 45, art. 111, art. 119 și art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada respectivă:

„Art. 21. - (1) Creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal.

(2) Din raporturile de drept prevăzute la alin. (1) rezultă atât conținutul, cât și cuantumul creanțelor fiscale, reprezentând drepturi determinate constând în:

a) dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), denumite creanțe fiscale principale;

b) dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților de întârziere sau majorărilor de întârziere, după caz, în condițiile legii, denumite creanțe fiscale accesorii.”

„Art. 23 - (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

„Art. 24 - Creanțele fiscale se sting prin încasare, compensare, executare silită, scutire, anulare, prescripție și prin alte modalități prevăzute de lege.”

„Art. 45 - Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii”.

„Art. 111 - (1) Creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează.”

„Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

[...]

(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. 142 alin. (6).”

„Art. 120 - (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.

[...]

(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 recalculează, 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.

(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.” (valabil în perioada 1 martie 2014 – 31 decembrie 2015)

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezultă că accesoriile se datorează pentru neachitarea la termen a obligațiilor fiscale, că 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.

De asemenea, obligațiile fiscale principale și accesorii se sting în ordinea vechimii prin încasare, iar pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată sau plata cu întârziere a creanțelor, debitorul datorează dobânzile/penalitățile de întârziere.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a evidenței fiscale respectiv a situației analitice debite plăți solduri, precum și a precizărilor organului fiscal, se rețin următoarele:

Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./31.12.2015 organele fiscale din cadrul SFM .X. au stabilit dobânzi de întârziere în sumă totală de .x. lei, aferente obligațiilor fiscale principale restante la data de 31.12.2015, reprezentând impozitul pe veniturile din activități independente stabilit prin deciziile de plăți anticipate și prin deciziile de impunere emise de inspecția fiscală menționate în coloana 2 din anexa la decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii, calculate pe perioada 01.10.2015-31.12.2015.

În ceea ce privește accesoriiile în sumă de .x. lei aferente debitelor stabilite prin deciziile de impunere emise în anii 2006, 2007 și 2009, se rețin următoarele:

Accesoriiile în sumă totală de .x. lei stabilite SFM .X. prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./31.12.2015, au fost calculate pe perioada **01.10.2015 – 31.12.2015** asupra obligațiilor de plată individualizate prin următoarele decizii de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit:

1. Accesorii în sumă de .x. lei aferente debitului neachitat de .x. lei, stabilite prin Decizia de impunere nr. .x./01.01.2006 în baza procesului verbal nr. .x./30.09.2003, prin care au fost stabilite diferențe de plată aferente anilor 2000-2002.

Procesul verbal nr. .x./30.09.2003, a fost comunicat contribuabilului .X. în data emiterii acestuia;

În ceea ce privește debitul în sumă de .x. lei, reprezentând impozit pe venit, SFM .X. a emis pe numele contribuabilului, următoarele documente de executare silită:

- Somația nr. .x. și titlul executoriu nr. .x. din 29.12.2006, comunicate în data de **19.01.2007**, potrivit copiei confirmării de primire poștale aflat la dosarul contestației;

- Somația nr. .x. și titlul executoriu nr. .x. din 20.09.2010, comunicate în conformitate cu dispozițiile art. 44 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prin afișarea în data de 21.10.2010 și pe pagina de internet mfinante.ro a anunțului nr. .x./19.10.2010, întrucât actul administrativ fiscal nu a putut fi comunicat printr-una din modalitățile de comunicare prevăzute la art. 44 alin. (2) lit. a), b) și c) din Codul de procedură fiscală.

2. Accesorii în sumă de .x. lei aferente debitelor stabilite prin decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul **2006 nr. .x./04.07.2006**, prin care au fost stabilite plăți anticipate cu titlu de impozit aferente anului 2006, în sumă totală de .x. lei

(scadența 15.03.2006 – .x. lei, 15.06.2006 – .x. lei, 15.09.2006 – .x. lei și 15.12.2006 – .x. lei) aferente activității independente în baza declarației privind veniturile estimate din activități independente, înregistrate sub nr. .x./15.05.2006.

Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul **2006 nr. .x./04.07.2006**, a fost comunicată contribuabilului .X. în data de **07.08.2006**, potrivit copiei confirmării de primire poștale aflat la dosarul contestației;

În ceea ce privește debitele stabilite prin această decizie, SFM .X. a emis pe numele contribuabilului, următoarele documente de executare silită:

- Somația nr. .x. și titlul executoriu nr. .x. din 27.09.2010, comunicate în data de **28.09.2010**, potrivit copiei confirmării de primire poștale aflat la dosarul contestației.

3. Accesorii în sumă de .x. lei aferente debitelor stabilite prin decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul **2007 nr. .x./02.05.2007**, prin care au fost stabilite plăți anticipate cu titlu de impozit aferente anului 2007, în sumă totală de .x. lei (scadența 15.03.2007 – .x. lei, 15.06.2007 – .x. lei, 15.09.2007 – .x. lei și 15.12.2007 – .x. lei) aferente activității independente în baza declarației privind veniturile estimate din activități independente, înregistrate sub nr. .x./18.04.2007.

Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul **2007 nr. .x./02.05.2007**, a fost comunicată contribuabilului .X. în data de **15.05.2007**, potrivit copiei confirmării de primire poștale aflat la dosarul contestației;

În ceea ce privește debitele stabilite prin această decizie, SFM .X. a emis pe numele contribuabilului, următoarele documente de executare silită:

- Somația nr. .x. și titlul executoriu nr. .x. din 19.12.2007, comunicate în data de **24.12.2007**, potrivit copiei confirmării de primire poștale aflat la dosarul contestației;

- Somația nr. .x. și titlurile executorii nr. .x. din 27.09.2010, comunicate în data de **28.09.2010**, potrivit copiei confirmării de primire poștale aflat la dosarul contestației.

4. Accesorii în sumă de .x. lei aferente debitelor stabilite prin decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul **2009 nr. .x./06.03.2009**, prin care au fost stabilite plăți anticipate cu titlu de impozit aferente anului 2009, în sumă totală de .x. lei (scadența 15.03.2009 – .x. lei, 15.06.2009 – .x. lei, 15.09.2009 – .x. lei și 15.12.2009 – .x. lei) aferente activității independente în baza declarației privind veniturile estimate din activități independente, înregistrate sub nr. .x./06.03.2009.

Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul **2009 nr. .x./06.03.2009**, a fost comunicată contribuabilului .X. în data de **11.03.2009**, potrivit copiei confirmării de primire poștale aflat la dosarul contestației;

În ceea ce privește debitele stabilite prin această decizie, SFM .X. a emis pe numele contribuabilului, următoarele documente de executare silită:

- Somația nr. .x. și titlul executoriu nr. .x. din 03.04.2009, comunicate în data de **08.04.2009**, potrivit copiei confirmării de primire poștale aflat la dosarul contestației;

- Somația nr. .x. și titlul executoriu nr. .x. din 16.06.2009, comunicate în data de **22.06.2009**, potrivit copiei confirmării de primire poștale aflat la dosarul contestației;

- Somația nr. .x. și titlul executoriu nr. .x. din 16.09.2009, comunicate în data de **22.09.2009**, potrivit copiei confirmării de primire poștale aflat la dosarul contestației;

- Somația nr. .x. și titlul executoriu nr. .x. din 16.12.2009, comunicate în data de **21.12.2009**, potrivit copiei confirmării de primire poștale aflat la dosarul contestației.

Cu privire de acest aspect, devin incidente dispozițiile art. 231 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează:

„Art. 231 - Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.”

Potrivit dispozițiilor pct. 1 din OPANAF nr. 1.754/2008 pentru aprobarea Deciziei Comisiei de proceduri fiscale nr. 2/2008:

„1. În aplicarea art. 231 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

Termenele în curs la data intrării în vigoare a Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se calculează după normele legale în vigoare la data când acestea au început să curgă.

Întreruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție se supun/supune normelor în vigoare la data când acestea s-au produs.”

Aceste dispoziții legale sunt dispoziții cu caracter general care reglementează situația termenelor care au început să curgă sub imperiul legilor anterioare și pentru care legiuitorul a statuat că rămân supuse legilor vechi, ca excepție expresă de la principiul neretroactivității.

Având în vedere că obiectul impunerii îl constituie dobânzile aferente veniturilor din activități independente și ținând cont de principiul accessorium sequitur principale, cu privire la termenul de prescripție privind stabilirea obligațiilor fiscale, în speță sunt aplicabile și dispozițiile art. 91 alin. (1) și (2) și art. 92 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

„Art. 91 - (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”

*„Art. 92 - (1) Termenele prevăzute la art. 91 se întrerup și se suspendă în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune **potrivit dreptului comun.** [...]*

Art. 93 Efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale

Dacă organul fiscal constată împlinirea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale, va proceda la încetarea procedurii de emitere a titlului de creanță fiscală.”

„Art. 133 Întreruperea termenului de prescripție

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;

b) pe data îndeplinirii de către debitor, înainte de începerea executării silite sau în cursul acesteia, a unui act voluntar de plată a obligației prevăzute în titlul executoriu ori a recunoașterii în orice alt mod a datoriei;

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

d) în alte cazuri prevăzute de lege.”

Potrivit dispozițiilor art. 45 din Codul de procedură fiscală, republicat, obligațiile de plată stabilite și individualizate de organul fiscal prin titluri de creanță, în speță veniturile din

activități independente, precum și obligațiile fiscale accesorii datorate pentru neplata acestor debite, produc efecte din momentul în care sunt comunicate contribuabilului (în același sens, și somațiile și titlurile executorii produc efecte din momentul în care sunt comunicate); de asemenea comunicarea trebuie să fie efectuată în interiorul termenului de prescripție, cu respectarea dispozițiilor legale, tocmai pentru a da dreptul organului fiscal de a cere plata sumelor respective.

Astfel, pentru debitele stabilite prin deciziile emise în anii 2006 - 2007, organul fiscal a emis acte de executare în termenul prescripției, adică în 2007 și 2010, fapt ce a condus la întreruperea termenului de prescripție iar cu privire la debitele stabilite prin decizia de impunere pentru plăți anticipată emisă în anul 2009, accesoriile aferente obligațiilor fiscale stabilite prin aceste decizii au fost stabilite în termenul prescripției având în vedere că potrivit dispozițiilor legale invocate mai sus, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în anul în care se constituie baza de impunere, adică în anul 2010, urmând ca perioada de prescripție începe să curgă din 01.01.2011.

Rezultă că organul fiscal este îndreptățit să calculeze accesoriile în sumă de .x. lei aferente veniturilor din activități independente, în condițiile în care în cursul perioadei de prescripție, organele fiscale au îndeplinit acte de executare (organul fiscal a emis somațiile de plată și titlurile executorii, acestea fiind comunicate contribuabilului cu confirmare de primire precum și prin publicitate, conform art. 44 din Codul de procedură fiscală) ce au constituit cauze de întrerupere a cursului prescripției, după întrerupere începând să curgă un nou termen de prescripție.

Prin urmare, contrar susținerilor contestatarului se constată că, **în cursul perioadei analizate, organele fiscale au îndeplinit acte de executare silită prin comunicarea somațiilor către debitor care, în conformitate cu dispozițiile legale antecitate, constituie cauze de întrerupere a cursului prescripției (actele de executare fiind îndeplinite înăuntrul perioadei de prescripție) și care au condus la curgerea unor noi termene de prescripție.**

Ca atare, **nefiind prescris dreptul de a cere executarea silită a debitului principal reprezentând venituri din activități independente nu este prescris nici dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale accesorii aferente acestor debite.**

Cum debitul principal în sumă de .x. lei nu a fost achitat până la data emiterii deciziei contestate, organele fiscale au calculat accesorii pentru perioada 01.10.2015 – 31.12.2015, în conformitate cu prevederile art. 119 și art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Rezultă că susținerile contestatorului privind prescrierea dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale accesorii nu au niciun temei, acesta calculând împlinirea termenului de prescripție fără să aibă în vedere actele de executare ce i-au fost comunicate de-a lungul perioadei și care au constituit o cauză de întrerupere a cursului prescripției și de curgere a unui nou termen de prescripție.

În ceea ce privește accesoriile în sumă de .x. lei aferente debitelor stabilite prin deciziile de impunere emise în anul 2010, se rețin următoarele:

Motivațiile contribuabilului potrivit cărora organele fiscale au calculat accesorii aferente debitelor stabilite prin deciziile de impunere emise în anul 2010, după ce A.I. .X. a intrat în faliment, sunt neîntemeiate și nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere următoarele considerente:

Din documentele anexate la dosarul contestației rezultă că în data de .x.2009, Tribunalul .X. dispune intrarea în faliment prin procedura simplificată al A.I. .X.. Organul fiscal prin referatul cu propuneri de soluționare precizează că sumele evidențiate în debitul **activității independente** înregistrate pe cod fiscal au fost scăzute din evidența fiscală, conform prevederilor legale în vigoare, iar având în vedere că nu a fost antrenată răspunderea materială a titularului activității independente, aceste sume nu au fost niciodată urmărite pe CNP-ul persoanei fizice .X..

Astfel, contrar susținerilor contribuabilului, nu au fost stabilite accesorii aferente obligațiilor fiscale pentru A.I. .X. după care aceasta a intrat în procedura simplificată de faliment.

Având în vedere că au fost supuse prevederilor Legii nr. 85/2006 A.I. .X., desfășurarea procedurii simplificată de insolvență s-a realizat pe codul fiscal atribuit entității care a realizat venit, și nu pe CNP-ul persoanei fizice, contestatarul făcând confuzie între procedura de insolvență a activității independente și a persoanei fizice.

Din analiza anexei la decizia contestată rezultă că baza de calcul al accesorilor reprezintă sumele declarate prin declarațiile de venit estimat precum și sumele stabilite de inspecția fiscală reprezentând venitul persoanei fizice, realizat din desfășoarea activității independente.

În consecință deciziile de impunere prin care s-au stabilit debitele care au stat la baza calculării dobânzilor contestate, au fost emise pe codul numeric personal al domnului .X., neavând legătură cu A.I. .X. și nici cu Legea nr. 85/2006 invocată de contestatar.

În concluzie, se reține că dobânzile calculate în sumă totală de .x. lei, înscrise în Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./31.12.2015 au fost stabilite de către organele de impunere ale Administrației Județene a Finanțelor Publice Harghita – Serviciul Fiscal Municipal .X. conform reglementărilor legale în materie, drept urmare **contestația formulată de domnul .X. urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

2. Referitor la accesoriiile aferente obligațiilor principale individualizate prin decizia de impunere emisă în anul 2008.

Cauza supusă soluționării este dacă contribuabilul datorează accesorii aferente plăților anticipate cu titlu de impozit pe anul 2008, în condițiile în care referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de .x. lei nu există la dosarul cauzei documente ce fac dovada elementelor care au condus la întreruperea/suspendarea cursului prescripției.

În fapt, A.J.F.P. Harghita – Serviciul Fiscal Municipal .X. a emis Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./31.12.2015, prin care s-au stabilit accesorii aferente impozitului pe venituri din activități independente în sumă de .x. lei.

Accesoriiile în sumă de .x. lei au fost calculate pentru perioada 01.10.2015 – 31.12.2015 asupra impozitului stabilit cu titlu de plăți anticipate, suma de plată fiind individualizată prin Decizia de impunere nr. .x./16.06.2008.

Domnul .X. afirmă că organul fiscal a calculat dobânzi pentru debite prescrise, stabilite prin deciziile de impunere emise în anii 2006, 2007, 2008, 2009 contrar art. 110 din Codul de procedură fiscală.

În drept, potrivit dispozițiilor art. 21, art. 22, art. 23, art. 24, art. 119 și art. 120, din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 21. - (1) Creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal.

(2) Din raporturile de drept prevăzute la alin. (1) rezultă atât conținutul, cât și cuantumul creanțelor fiscale, reprezentând drepturi determinate constând în:

a) dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), denumite creanțe fiscale principale;

b) dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților de întârziere sau majorărilor de întârziere, după caz, în condițiile legii, denumite creanțe fiscale accesorii.”

„Art. 23 - (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

„Art. 24 - Creanțele fiscale se sting prin încasare, compensare, executare silită, scutire, anulare, prescripție și prin alte modalități prevăzute de lege.”

„Art. 45 - Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii”.

„Art. 111 - (1) Creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează.”

„Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

[...]

(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. 142 alin. (6).

Art. 120 - (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.

[...]

(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.

(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.” (valabil în perioada 1 martie 2014 – 31 decembrie 2015).

În cauză devin incidente și dispozițiile art. 82 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare în anul 2008:

„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 de venit estimativ depuse în luna decembrie nu se mai stabilesc plăți anticipate, venitul net aferent perioadei până la sfârșitul anului urmând să fie supus impozitării, pe baza deciziei de impunere emise pe baza declarației privind venitul realizat. [...]

(3) **Plățile anticipate se efectuează în 4 rate egale, până la data de 15 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru, cu excepția impozitului pe veniturile din arendare, pentru care plata impozitului se efectuează potrivit deciziei emise pe baza declarației privind venitul realizat.** [...]

(4) **Termenele și procedura de emitere a deciziilor de plăți anticipate vor fi stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice.**

(5) **Pentru stabilirea plăților anticipate, organul fiscal va lua ca bază de calcul venitul anual estimat, în toate situațiile în care a fost depusă o declarație privind venitul estimat pentru anul curent sau venitul net din declarația privind venitul realizat pentru anul fiscal precedent, după caz. La stabilirea plăților anticipate se utilizează cota de impozit de 16%, prevăzută la art. 43 alin. (1).”**

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezultă ca declarațiile depuse de contribuabili reprezintă titluri de creanță prin care se stabilesc și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, motiv pentru care, organul fiscal are obligația de a le înregistra în baza sa de date.

Totodată, un contribuabil are obligația de a plăti distinct, la termenele legale, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat, în speță plăți anticipate cu titlu de impozit, stabilite și individualizate prin declarațiile depuse.

De asemenea, stingerea obligațiilor fiscale principale se efectuează în ordinea vechimii stabilită în funcție de scadența acestora, iar pentru neachitarea la scadență contribuabilul datorează accesorii ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal, până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Față de prevederile legale de mai sus, rezultă că dobânzile de întârziere se datorează pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată. Accesoriile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Cu privire la termenul de prescripție privind stabilirea obligațiilor fiscale, în speță sunt aplicabile dispozițiile art. 91, art. 92, art. 131 și art. 134 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

„Art. 91 - (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”

*„Art. 92 - (1) Termenele prevăzute la art. 91 se întrerup și se suspendă în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune **potrivit dreptului comun**. [...]*

„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.134 - 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;

b) pe data îndeplinirii de către debitor, înainte de începerea executării silite sau în cursul acesteia, a unui act voluntar de plată a obligației prevăzute în titlul executoriu ori a recunoașterii în orice alt mod a datoriei;

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

d) în alte cazuri prevăzute de lege.”

În ceea ce privește întreruperea prescripției extinctive, Decretul nr. 167/1958 privitor la prescripția extintivă prevede că:

„Art. 16 - Prescripția se întrerupe:

a) prin recunoașterea dreptului a cărui acțiune se prescrie, făcută de cel în folosul căruia curge prescripția; [...]

c) printr-un act începător de executare.”

De asemenea, în conformitate cu dispozițiile Codului civil:

„Art. 2.537 - Prescripția se întrerupe:

1. *printr-un act voluntar de executare sau prin recunoașterea, în orice alt mod, a dreptului a cărui acțiune se prescrie, făcută de către cel în folosul căruia curge prescripția; [...];*

4. *prin orice act prin care cel în folosul căruia curge prescripția este pus în întârziere;*

5. *în alte cazuri prevăzute de lege.”*

Dispozițiile legale anterior citate sunt aplicabile și în ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii în baza principiului de drept *accessorium sequitur principale*, astfel că acestea nu mai pot fi stabilite după împlinirea termenelor de prescripție la executare pentru debitele principale, având în vedere și prevederile art. 1 din Decretul nr. 167/1958 privitor la prescripția extinctivă, conform cărora *„odată cu stingerea dreptului la acțiune privind un drept principal se stinge și dreptul la acțiune privind drepturile accesorii”*.

De asemenea, în ceea ce privește efectul cauzelor de întrerupere a cursului prescripției, art. 17 din Decretul nr. 167/1958 privitor la prescripția extinctivă, republicat, în vigoare până la data de 31 septembrie 2011, 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”.

Având în vedere dispozițiile legale anterior citate, în soluționarea cauzei se rețin următoarele:

Din anexa la Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./31.12.2015 rezultă că SFM .X. a calculat pentru perioada 01.10.2015 – 31.12.2015, accesorii în sumă de .x. lei aferente plăților anticipate cu titlu de impozit pe venit din activități independente, obligația de plată principală fiind individualizată prin **Decizia de impunere nr. .x./16.06.2008**.

Din situația analitică debite plăți solduri rezultă faptul că începând din anul 2006, domnul .X. nu face nici o plată în contul „51 impozit pe venituri din activități independente” .

Având în vedere faptul că, dosarul contestației nu a fost constituit conform prevederilor legale, prin adresa nr. .x./03.03.2016, Serviciul soluționare contestații 2 din cadrul D.G.R.F.P. Brașov a solicitat organului emitent al actului fiscal, **precizări privind termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale accesorii** aferente debitelor stabilite prin deciziile de impunere plăți anticipate și a deciziilor de impunere pentru anii 2006 - 2010 și **anexarea documentelor ce fac dovada elementelor care au condus la întreruperea/suspendarea cursului prescripției, respectiv somații/titluri executorii și a dovezilor de comunicare a acestora**.

Prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./28.03.2016, SFM .X. comunică următoarele:

„Situația somațiilor emise din aplicația GOTICA în perioada 2006 – 2010 este anexată la prezenta, situație din care se poate observa cu ușurință că aproape în fiecare lună în cadrul termenului de prescripție au fost emise documente de executare silită, comunicate prin scrisoare recomandată cu confirmare de primire, semnată de către debitor. Sunt anexate și copii ale somațiilor împreună cu confirmările de primire.”

Din analiza documentelor transmise în urma completării dosarului contestației, rezultă că în anul 2008, au fost emise și comunicate contribuabilului somațiile nr. .x./30.06.2008 și nr. .x./15.09.2008, precum și titluri executorii nr. .x./30.06.2008 și nr.

.x./15.09.2008 care vizează Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2008 nr. .x./16.06.2008. Totodată, și somația nr. .x. precum și titlul executoriu nr. .x. din 16.12.2008 se află în dosarul contestației, însă fără să fie anexată dovada comunicării acestora.

Întrucât organul fiscal nu a transmis alte documente în afara celor menționate mai sus, care să dovedească prelungirea termenului de prescripție, respectiv dacă a intervenit suspendarea sau întreruperea cursului prescripției, se reține că, în baza documentelor aflate la dosarul cauzei, Serviciul Soluționare Contestații 2 din cadrul D.G.R.F.P. Brașov nu se poate pronunța asupra legalității calculului de accesorii, urmând a se desființa parțial Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./31.12.2015 cu privire la acest capăt de cerere, prin care SFM .X. a stabilit în sarcina contribuabilului accesorii aferente impozitului pe venituri din activități independente în sumă de .x. lei.

În consecință, se vor aplica dispozițiile art. 279 alin.(3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se stipulează:

„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.” și se va desființa parțial Decizia referitoare la obligațiile de plata accesorii nr. .x./31.12.2015 emisă de SFM .X. pentru dobânzi aferente impozitului pe venit în sumă de .x. lei.

Prin urmare, organele fiscale vor proceda la reanalizarea stării de fapt fiscale a contribuabilului, având în vedere considerentele din motivarea prezentei decizii și dispozițiile legale în vigoare în materia prescripției privind stabilirea obligațiilor fiscale, în ceea ce privește calculul accesorilor.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

1. Respingerea în parte ca neîntemeiată a contestației formulată de domnul .X. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./31.12.2015 prin care AJFP Harghita – SFM .X. a stabilit obligația de plată a sumei de **.x. lei** reprezentând dobânzi individualizate prin deciziile nr. .x./04.07.2006, nr. .x./31.12.2006, nr. .x./02.05.2007, nr. .x./06.03.2009, nr. .x./10.02.2010 și nr. .x./25.08.2010.

2. Desființarea parțială a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./31.12.2015, cu privire la suma de **.x. lei** reprezentând dobânzi individualizate prin decizia de impunere plăți anticipate nr. .x./16.06.2008, urmând ca organele fiscale să reanalizeze cauza, având în vedere considerentele din motivarea prezentei decizii și dispozițiile normative incidente în materie.

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