

DECIZIA nr.280/2013
privind solutionarea contestatiilor formulate de
contribuabila **X**,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice Sector 2, cu adresele nr. x, inregistrate la DGFP-MB sub nr. x, asupra contestatiilor formulate de doamna **X**, cu domiciliul in x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 2 sub nr. x, il constituie Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x emisa de AFP Sector 2, comunicata contribuabilei in data de **08.01.2013**, prin care s-au stabilit obligatii de plata accesorii aferente impozitului pe venit in suma totala de x lei.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 2 sub nr. x, il constituie Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x emisa de AFP Sector 2, comunicata contribuabilei in data de **08.01.2013**, prin care s-au stabilit obligatii de plata accesorii aferente impozitului pe venit in suma totala de x lei.

In temeiul dispozitiilor pct. 9.6 din OPANAF nr. 2137/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va proceda la conexasia contestatiilor, intrucat prin aceasta se asigura o mai buna administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatiile formulate de doamna **X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. In sustinerea contestatiei, contribuabila aduce urmatoarele argumente:
Suma de x lei stabilita prin decizia nr. x/2010 a fost achitata integral, in termenele legale.
Decizia nr. x/2010 nu i-a fost comunicata.
Prin urmare, accesoriile individualizate prin deciziile de impunere contestate nu se justifica.

II. Prin Deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x si nr. x, AFP Sector 2 a stabilit obligatii de plata accesorii aferente impozitului pe venit in suma totala de x lei (x lei + x lei).

III. Avand in vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatarile organelor fiscale, sustinerile contestatarei si prevederile legale in vigoare pe perioada supusa impunerii se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGFP-MB se poate pronunta cu privire la legalitatea calcularii accesoriilor aferente impozitului pe venit in suma totala de x lei (x lei + x lei) prin deciziile de impunere contestate, in conditiile in care organul fiscal nu poate face dovada comunicarii tuturor deciziilor de impunere prin care s-au individualizat debitele si

accesoriile inregistrate in evidenta pe platitor, stinse prin platile efectuate de contestatara.

In fapt, prin Deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x si nr. x, AFP Sector 2 a stabilit obligatii de plata accesorii pentru perioada 16.09.2010 – 31.12.2011, in suma totala de x lei (x lei + x lei), aferente impozitului pe venit individualizat prin urmatoarele titluri de creanta :

- decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2010 nr. x/28.06.2010, prin care s-au stabilit plati anticipate cu titlu de impozit in suma totala de x lei ;

- decizia de impunere pentru anul 2009 nr. x/28.06.2010, prin care s-a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat stabilit in plus in suma de x lei.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 21, art. 43, art. 44, art. 45, art. 85, art. 86, art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile 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. 43 (3)** Actul administrativ fiscal emis în condițiile alin. (2) prin intermediul unui centru de imprimare masivă este valabil și în cazul în care nu poartă **semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal**, potrivit legii, și **stampila organului emitent**, dacă îndeplinește cerințele legale aplicabile în materie. »

« **Art. 44. - (1) Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului căruia îi este destinat.** »

"**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.**

(2) Actul administrativ fiscal ce nu a fost comunicat potrivit art. 44 nu este opozabil contribuabilului și nu produce niciun efect juridic."

"**Art. 85. - (1)** Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri. »

"**Art. 86. - (1)** Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale. (...)

(6) Decizia de impunere și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii constituie și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plată."

"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. »

"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. "

« Art. 120¹ (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor. »

Se retine ca actul administrativ fiscal produce efecte din momentul in care este comunicat contribuabilei sau la o data ulterioara mentionata in actul administrativ comunicat, potrivit legii. Astfel ca:

- referitor la dobanzile/penalitatile de intarziere, acestea se calculeaza de organul fiscal pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata si se individualizeaza prin decizie de impunere care se comunica contribuabilei;

- in ceea ce priveste impozitul pe venit (diferente de impozit anual de regularizat si plati anticipate cu titlu de impozit), si acesta se individualizeaza printr-o decizie de impunere emisa de organul fiscal care trebuie comunicata contribuabilei tot in interiorul termenului de prescriptie, in functie de data comunicarii acesteia calculandu-se dobanzile/penalitatile de intarziere pentru achitarea cu intarziere a obligatiilor de plata.

In acest sens, **pentru anii 2009 si 2010**, conform art. 82 si nr. 84 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal:

« 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 venitulului 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.

« **Art. 84 (5)** Organul fiscal stabilește impozitul anual datorat și emite o decizie de impunere, în intervalul și în forma stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice.

(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. »

Prin urmare, dobanzile/penalitățile de intarziere (individualizate prin decizii de impunere) reprezintă o masura accesorie in raport cu debitul principal, in situatia in care suma datorata in contul acestui debit a fost stabilita prin decizie emisa de organul fiscal, opozabila platitorului din momentul comunicarii sau la o data ulterioara acesteia. **Efectul opozabilitatii titlului de creanta prin care s-a stabilit obligatia principala consta in aceea ca autoritatea fiscala nu este in drept sa calculeze accesorii si sa pretinda plata acestora, cata vreme contribuabilul nu este obligat la plata debitului principal care a generat accesoriile pretinse.**

Mai mult, in cazul impozitului pe venit, procedura fiscala prevede o procedura speciala de stabilire a dobanzilor/penalitatilor de intarziere, acestea neputand fi calculate decat dupa comunicarea deciziei de impunere prin care au fost stabilite debitele principale.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele :

1. Prin Deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x si nr. x, AFP Sector 2 a stabilit obligatii de plata accesorii pentru perioada 16.09.2010 – 31.12.2011, in suma totala de x lei (x lei + x lei), aferente impozitului pe venit individualizat prin urmatoarele titluri de creanta :

- decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2010 nr. x/28.06.2010, prin care s-au stabilit plati anticipate cu titlu de impozit in suma totala de x lei ;

- decizia de impunere pentru anul 2009 nr. x/28.06.2010, prin care s-a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat stabilit in plus in suma de x lei.

2. Conform situatiei analitice debite plati solduri, rezulta ca exista inregistrate o serie de debite reprezentand plati anticipate cu titlu de impozit, precum si accesorii aferente acestor debite, pentru care organul fiscal nu poate face dovada comunicarii deciziilor de impunere prin care au fost stabilite si individualizate :

A - In ceea ce priveste situatia aferenta anilor 2008 - 2009 :

- potrivit precizarilor AFP Sector 2 din cuprinsul adresei nr. x, **decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2008 nr. x/13.06.2008**, prin care s-au stabilit obligatii de plata in suma totala de x lei (rata I, II si III, fiecare in suma de x lei), **nu a fost comunicata contribuabilei** ;

- in conditiile in care nu a fost comunicata respectiva decizie de impunere, organul fiscal a calculat si inregistrat in evidenta pe platitor accesorii in suma de x lei (x lei + x lei) aferente debitelor individualizate prin aceasta ; mai mult, asa cum se subliniaza in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, **accesoriile in suma de x lei nu au fost stabilite si individualizate printr-o decizie de impunere, comunicata contribuabilei**, contrar dispozitiilor art. 85 si art. 44 din Codul de procedura fiscala, republicat ;

- referitor la decizia de impunere privind anuala pe anul 2008 nr. x, prin care s-a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat in suma de « zero » lei, AFP Sector 2, desi subliniaza ca aceasta i-a fost comunicata contribuabilei prin publicitate, intrucat plicul cu care a fost transmisa prin posta a fost returnat cu mentiunea « avizat, reavizat, expirat termen de pastrare », **nu a anexat nicio dovada in acest sens** ; drept pentru care, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta cu privire la respectarea procedurii legale de comunicare prin publicitate a deciziei de impunere nr. x/28.06.2010, prevazuta de dispozitiile art. 44 din OG nr. 92/2003 privind Codul de

procedura fiscala, republicata, coroborate cu prevederile OMFP nr. 94/2006 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor și a instrucțiunilor de completare a acestora în vederea îndeplinirii procedurii de comunicare a actelor administrative fiscale prin publicitate ;

- potrivit precizarilor din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, « contribuabila face plati in contul impozitului pe venituri din activitati independente in valoare de x lei, neavand obligatie de plata anticipata pe anul 2009 », fara a face nicio referire la motivele legale pentru care nu a fost emisa/comunicata decizia de impunere privind platile anticipate cu titlu de impozit pentru anul 2009 ;

- decizia de impunere anuala pe anul 2009 nr. x/28.06.2010 prin care s-a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat in plus in suma de x lei a fost comunicata contribuabilei in data de 23.09.2010, potrivit confirmarii de primire anexata la dosarul cauzei ;

- contrar dispozitiilor Codului de procedura fiscala, cu privire la platile efectuate de contribuabila in cursul anilor 2008 si 2009, organul fiscal nu au respectat ordinea legala de stingere (platile au stins obligatiile de plata reprezentand plati anticipate cu titlu de impozit si accesorii aferente acestora, necomunicate contribuabilei).

B - in ceea ce priveste situatia aferenta anului 2010 si 2011 :

- referitor la decizia de impunere privind platile anticipate cu titlu de impozit pe anul 2010 nr. x/28.06.2010, prin care s-au stabilit obligatii de plata in suma totala de x lei (rata I, II si III, fiecare in suma de x lei si rata IV in suma de x lei), in baza careia au fost calculate accesoriile contestate, AFP Sector 2, desi subliniaza ca aceasta i-a fost comunicata contribuabilei prin publicitate, intrucat plicul cu care a fost transmisa prin posta a fost returnat cu mentiunea « avizat, reavizat, expirat termen de pastrare », nu a anexat nicio dovada in acest sens ; drept pentru care, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta cu privire la respectarea procedurii legale de comunicare prin publicitate a deciziei de impunere nr. x/28.06.2010, prevazuta de dispozitiile art. 44 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborate cu prevederile OMFP nr. 94/2006 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor și a instrucțiunilor de completare a acestora în vederea îndeplinirii procedurii de comunicare a actelor administrative fiscale prin publicitate ;

- mai mult, desi prin adresa nr. x, AFP Sector 2 a retinut ca decizia de impunere nr. x/28.06.2010 a fost comunicata in data de 03.11.2010 (*in conditiile in care s-ar constata ca este respectata procedura de comunicare prin publicitate*), prin decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x au fost calculate accesoriile aferente incepand cu data de 16.09.2010 ;

- in situatiile anexate la dosarul cauzei nu exista inregistrari privind decizia de impunere privind platile anticipate cu titlu de impozit pentru anul 2011, iar organul fiscal nu a facut referire la existenta (emiterea/comunicarea) acesteia, in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei ;

- toate sumele achitate de contestatara in cursului anilor 2010 si 2011 au stins alte obligatii de plata decat cele legal datorate, individualizate prin titluri de creanta comunicate potrivit dispozitiilor legale, motiv pentru care au fost generate eronat dobanzi/penalitati de intarziere .

Se retine ca potrivit situatiei analitice debite plati solduri pentru anii 2008 – 2011, exista inregistrate in baza de data a AFP Sector 2 debite reprezentand plati anticipate cu titlu de impozit si accesorii, pentru care organul fiscal nu poate face dovada comunicarii deciziilor de impunere prin care s-au individualizat acestea, motiv pentru care nu au fost respectate dispozitiile Codului de procedura fiscala referitoare la ordinea de stingere a obligatiilor de plata.

Prin urmare, rezulta ca, in mod eronat, AFP Sector 2 a emis Deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x si nr. x, prin care a stabilit in sarcina contribuabilei

obligatii de plata accesorii pentru perioada 16.09.2010 – 31.12.2011, in suma totala de x lei (x lei + x lei).

Tinand cont de aspectele prezentate si de propunerea organului fiscal din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, urmeaza a se aplica dispozitiile art. 216 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, republicat, respectiv urmeaza a se desfiinta Deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x si nr. x emise de AFP Sector 2, prin care s-au stabilit in sarcina doamnei **X** obligatii de plata accesorii pentru perioada 16.09.2010 – 31.12.2011, in suma totala de x lei (x lei + x lei).

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin OPANAF nr. 2137/2011, unde se stipuleaza:

"11.5. În situatia în care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.

11.6. Decizia de desfiintare va fi pusa în executare în termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desfiintat, acesta putând fi contestat potrivit legii."

Prin urmare, AFP Sector 2 va proceda la reanalizarea situatiei de fapt fiscale a contribuabilei, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 82 si art 84 din Codul fiscal, pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile aprobate prin OPANAF nr. 2137/2011, art. 21, art. 44, art. 45, art. 85, art. 86, art. 119, art. 120, art. 120¹ si art. 216 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE

Desfiinteaza Deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x si nr. x, prin care s-au stabilit in sarcina doamnei **X** obligatii de plata accesorii in suma totala de x lei (x lei + x lei), urmand ca organul fiscal sa procedeze la reanalizarea situatiei de fapt fiscale a contribuabilei, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu 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.