

DECIZIA nr. 51/10.02.2011
privind solutionarea contestatiei formulata 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 x, cu adresele nr. x, nr. x si nr. x, inregistrate la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x, nr. x si nr. x, asupra contestatiei formulata de contribuabila **X**, reprezentata conventional prin x SPRL cu sediul ales in Bucuresti, str. x sector x, unde solicita sa i se comunice toate actele de procedura.

Obiectul contestatiei, remisa prin posta la data de x si inregistrata la Administratia Finantelor Publice x sub nr. x, completata cu adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. x il constituie Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x, comunicata prin posta cu confirmare de primire in data de x, prin care s-au stabilit accesorii aferente obligatiilor fiscale in suma totala de x lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de 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, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de doamna **X**.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea contestatiei.

I. Prin adresa inregistrata la Administratia Finantelor Publice x sub nr. x contribuabila **X** a formulat contestatie impotriva Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x (inclusiv impotriva modului de calcul atasat deciziei) si solicita anulara acesteia pentru urmatoarele motive:

La data de x.11.2010 a primit Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii emisa in dosarul fiscal nr. x de la Administratia Finantelor Publice x, prin care s-au calculat accesorii in cuantum de **x lei**, din care **x lei** accesorii aferente impozitului pe venit si **x lei** accesorii aferente unor diferente de impozit de regularizat.

Din modul de calcul al accesoriilor (atasat deciziei contestate) rezulta debitul principal la care se refera accesoriile, a fost stabilit prin 5 documente, dupa cum urmeaza:

- x/x.01.2009 (cod 51);
- x/x.06.2010 (cod 51);
- x/x.07.2008 (cod 63);
- x/x.04.2009 (cod 63);
- x/x.12.2009 (cod 63).

Aceasta decizie si calculul atasat sunt netemeince si nelegale, avand in vedere urmatoarele considerente:

1). Modul de calcul al accesoriilor este ininteligibil, deoarece nu se indica rata trimestriala la care se aplica accesoriile, termenul de plata, suma platita din debit si data platii, motiv pentru care este imposibil de verificat, in lipsa unor precizari suplimentare si eventual a unei expertize contabile. In aceste conditii nu cunoaste ce debite se pretinde ca nu s-au achitat sau ce debite ar fi achitate cu intarziere, modul in care au fost imputate platile la concret etc.

A achitat in termenul legal obligatiile datorate catre bugetul de stat stabilite prin titluri de creanta ce au avut un caracter executoriu (titluri de creanta ce i-au fost comunicate acesteia potrivit dispozitiile legale).

2. In anexa deciziei contestate, primul document prin care s-a individualizat plata este mentionat a fi cel cu nr. x/x.01.2009 (cod 51), care corespunde deciziei de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2009.

Prin aceasta decizie s-au stabilit plati anticipate in cunatum total de x lei, esalonate astfel:

- 15.03.2009 – x lei;
- 15.06.2009 – x lei;
- 15.09.2009 – x lei;
- 15.12.2009 – x lei.

Impozitul platit in anul 2009 este in valoare de x lei, dupa cum urmeaza:

- 10.03.2009 - x lei;
- 17.03.2009 - x lei;
- 27.05.2009 - x lei;
- 18.05.2009 - x lei;
- 15.09.2009 - x lei;
- 27.11.2009 - x lei.

Valoarea platilor (x lei) fiind mai mare decat valoarea datoriei (x lei), iar platile anticipate pentru anul 2009 fiind efectuate in termen, reiese ca este nelegala calcularea de accesorii.

Aceste plati nu pot fi imputate asupra impozitului aferent altor ani, nici accesoriiilor, deoarece in perioada 14.01.2005 – 15.09.2010, obligatiile aferente impozitului pe venituri din activitati independente au fost in valoare de x lei si s-au achitat x lei in contul acestor obligatii, diferenta de x lei reprezentand un rest de plata din debitul aferent trim. III 2010.

Deci impozitul datorat in anii precedenti a fost achitat, astfel ca nu se poate sustine ca sumele achitate in 2009 s-ar imputa asupra unor obligatii principale scadente in anii anteriori, iar eventualele accesorii asupra carora s-ar fi putut imputa platile sus mentionate nu sunt scadente, deoarece deciziile de calcul accesorii nu i-au fost comunicate, asa cum au constatat instantele (sentintele civile ale Judecatoriei x nr. x pronuntata in dosarul nr. x si nr. x pronuntata in dosarul nr. x etc.).

In concluzie debitul principal aferent anului 2009 a fost achitat in termen, astfel ca nu a generat plata de accesorii, asa cum in mod nelegal se calculeaza in decizia contestata.

3. Celelalte documente individualizate a platii mentionate in anexa deciziei contestate, respectiv nr. x/x.06.2010 (cod 51), nr. x din x.07.2008 (cod 63), nr. x/x.04.2009 (cod 63) si nr. x din x.12.2009 (cod 63) nu i-au fost comunicate, deci obligatiile nu sunt scadente, motiv pentru care nu se pot calcula accesorii.

Contribuabila sustine ca nu au fost respectate prevederile art. 86 alin. (6), art. 84 alin. (6), art. 110 alin. (3) si art. 111 alin. (1) si (2) din Cod procedura fiscala in sensul ca decizia de impunere si decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii constituie si instiintari de plata, de la data comunicarii acestora in conditiile in care se stabilesc sume de plata si ca organul fiscal nu poate pretinde executarea obligatiei stabilite in sarcina contribuabilului prin actul administrativ, daca acest act nu a fost comunicat, iar pentru diferentele de obligatii fiscale principale și pentru obligatiile fiscale accesorii, stabilite potrivit legii, termenul de plată se stabilește în funcție de data comunicării acestora.

Nefiind comunicate contribuabilei in conditiile legii, conform art. 44 din Codul de procedura fiscala si Instructiunilor emise in aplicarea acestuia prin OMFP nr. 94/2006, deciziile de impunere sus mentionate nu sunt scadente, deci nu genereaza accesorii.

In ceea ce priveste decizia nr. x/x.06.2010 care, dupa cod (51) este o decizie de plati anticipate, din adresa AFP x nr. x reiese ca pentru anul 2010 figureaza emisa din oficiu decizia de impunere cu titlu de de plati anticipate nr. x/02.02.2010, iar nu si decizia nr. x7 din 07.06.2010, indicata in anexa deciziei contestate.

Astfel prin decizia nr. x, s-au stabilit plati anticipate pentru anul 2010, in cuantum de x lei esalonate astfel:

- 15.03.2010 – x lei;
- 15.06.2010 – x lei;
- 15.09.2010 – x lei;
- 15.12.2010 – x lei.

Prin decizia nr. x/16.06.2010, fara sa se faca corelatia cu decizia anterior mentionata, s-au stabilit alte sume cu titlu de plati anticipate pentru anul 2010, in cuantum de x lei dupa cum urmeaza:

- 15.03.2010 – x lei;
- 15.06.2010 – x lei;
- 15.09.2010 – x lei;
- 15.12.2010 – x lei.

Impozitul platit pe anul 2010 este in suma totala de x lei dupa cum urmeaza:

- 03.03.2010 – x lei;
- 17.03.2010 – x lei;
- 15.06.2010 – x lei;
- 21.09.2010 – x lei.

Contribuabila sustine ca debitul principal aferent anului 2010 a fost achitat in termen (cu exceptia sumei de x lei, reprezentand un rest de plasta aferent trimestrului III 2010), astfel ca nu a generat plata de accesorii in ceea ce priveste trimestrele I si II si partial III, asa cum in mod nelegal se calculeaza in decizia contestata.

In concluzie, contribuabila sustine ca din modul de calcul anexat deciziei contestate rezulta ca nu s-a tinut cont de platile efectuate de catre aceasta si de hotararile judecatoresti prin care s-a constatat faptul ca accesoriiile nu sunt scadente, deciziile de calcul accesorii nefiindu-i comunicate si, drept urmare, solicita admiterea contestatiei si anulara Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x emisa de Administratia Finantelor Publice x.

II. Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x, comunicata prin posta cu confirmare de primire in data de x.2010, organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice x, au stabilit in sarcina contribuabilei X accesorii aferente obligatiilor fiscale in suma totala de x lei.

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 :

3.1. Referitor la accesoriiile in suma de x lei aferente debitelor stabilite prin deciziile de impunere nr. x din x.04.2009 (cod 63) si nr. x din x.06.2010 (cod 51)

Cauza supusa solutionarii este daca organul fiscal este indreptatit sa calculeze accesorii aferente obligatiilor fiscale si sa pretinda plata acestora, in conditiile in care debitele care constituie baza de calcul a acestora au fost stabilite prin titluri de creanta ce nu au fost comunicate contestatarei.

In fapt, prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x, organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice x, au stabilit in sarcina contribuabilei X accesorii in suma de x lei aferente debitelor stabilite prin deciziile de impunere nr. x din x.04.2009 si nr. x din x.06.2010, din care:

- x lei majorari, dobanzi si penalitati de intarziere aferente diferentelor de impozit anual de regularizat individualizate prin decizia nr. x din x.04.2009.

- x lei majorari, dobanzi si penalitati de intarziere aferente platilor anticipate pentru impozitul pe venitul din activitati independente individualizate prin decizia nr. x din x.06.2010.

In drept, potrivit art. 21, art. 44, art. 45, art. 86 alin. (6), art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct. 44.1 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 1050/2004:

"Art. 21. - (1) **Creantele fiscale reprezinta drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezulta din raporturile de drept material fiscal.**

(2) Din raporturile de drept prevazute la alin. (1) rezulta atat continutul, cat si cuantumul creantelor fiscale, reprezentand drepturi determinate constand in:

a) dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adaugata, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), denumite creante fiscale principale;

b) dreptul la perceperea majorarilor de intarziere, in conditiile legii, denumite creante fiscale accesorii (...)."

"Art. 44 - (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 si primirea actului administrativ fiscal de către acesta sub semnătură, data comunicării fiind data ridicării sub semnătură a actului;

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

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

d) prin publicitate.

(3) Comunicarea prin publicitate se face prin afisarea, concomitent, la sediul organului fiscal emitent si pe pagina de internet a Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, a unui anunt în care se mentioneaza că a fost emis actul administrativ fiscal pe numele contribuabilului. (...) **În toate cazurile, actul administrativ fiscal se consideră comunicat în termen de 15 zile de la data afisării anuntului.**"

Norme metodologice:

"44.1. Organul fiscal nu poate pretinde executarea obligatiei stabilite în sarcina contribuabilului prin actul administrativ, **dacă acest act nu a fost comunicat contribuabilului, potrivit legii.**"

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

"Art. 86 - (6) - **Decizia de impunere si decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii constituie si înștiințari de plata, de la data comunicării acestora, în conditiile în care se stabilesc sume de plata.**"

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

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

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

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

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

c) în cazul în care impozitul pe venit stabilit prin decizia de impunere anuală este mai mic decât cel stabilit prin deciziile de plăți anticipate, **majorările de întârziere se recalculază, începând cu data de 1 ianuarie a anului următor celui de impunere, la soldul neachitat în raport cu impozitul anual stabilit prin decizia de impunere anuală, urmând a se face regularizarea majorărilor de întârziere în mod corespunzător.**

Incepand cu data de 1 iulie 2010, majorarile de intarziere au fost inlocuite cu dobanzi si penalitati de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, astfel cum a fost modificata si completata prin OUG nr. 39/2010:

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

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale”.

“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”.

Ulterior, incepand cu data de 1 octombrie 2010 au intrat in vigoare prevederile OUG nr. 88/2010, care a modificat art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale”.

Potrivit prevederilor art. 82 si art. 84 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 82 - (1) Contribuabilii care realizează venituri din activități independente, din cedarea folosinței bunurilor, cu excepția veniturilor din arendare, precum și venituri din activități agricole sunt obligați să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de impozit, exceptându-se cazul veniturilor pentru care plățile anticipate se stabilesc prin reținere la sursă.

(2) Plățile anticipate se stabilesc de organul fiscal competent pe fiecare sursă de venit, luându-se ca bază de calcul venitul anual estimat sau venitul net realizat în anul precedent, după caz, prin emiterea unei decizii care se comunică contribuabililor, potrivit legii. În cazul impunerilor efectuate după expirarea termenelor

de plată prevăzute la alin. (3), contribuabilii au obligația efectuării plăților anticipate la nivelul sumei datorate pentru ultimul termen de plată al anului precedent. Diferența dintre impozitul anual calculat asupra venitului net realizat în anul precedent și suma reprezentând plăți anticipate datorate de contribuabil la nivelul trimestrului IV din anul anterior se repartizează pe termenele de plată următoare din cadrul anului fiscal (...)"

"Art. 84 - (6) Diferențele de impozit rămase de achitat conform deciziei de impunere anuală se plătesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, perioadă pentru care nu se calculează și nu se datorează sumele stabilite potrivit reglementărilor în materie, privind colectarea creanțelor bugetare."

În speta sunt aplicabile și dispozițiile art. 115 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care prevad:

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

[a).....];

b) obligațiile fiscale principale sau accesorii, în ordinea vechimii, cu excepția cazului în care s-a început executarea silită, când se aplică prevederile art. 169 în mod corespunzător. În cazul stingerii creanțelor fiscale prin dare în plată se aplică prevederile art. 175 alin. (4¹).

[c).....];

d) obligațiile cu scadențe viitoare, la solicitarea contribuabilului.

(2) Vechimea obligațiilor fiscale de plată se stabilește astfel:

a) în funcție de scadență, pentru obligațiile fiscale principale;

b) în funcție de data comunicării, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de organele competente, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii;

c) în funcție de data depunerii la organul fiscal a declarațiilor fiscale rectificative, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de contribuabil.

(4) Organul fiscal competent va comunica debitorului modul în care a fost efectuată stingerea datoriilor prevăzută la alin. (1), cu cel puțin 5 zile înainte de următorul termen de plată a obligațiilor fiscale".

Fata de prevederile legale de mai sus, rezulta ca majorările, dobanzile și penalitățile de întârziere se datorează pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată. În ceea ce privește atât plățile anticipate cu titlu de impozit, cât și diferențele de impozit anual de regularizat stabilite în plus, acestea se individualizează de către organul fiscal **prin decizii de impunere care produc efecte juridice din momentul în care sunt comunicate contribuabilului, inclusiv în ceea ce privește calcularea accesoriilor aferente.**

Prin adresa nr. x s-a solicitat Administrației Finanelor Publice x să completeze referatul cauzei și să transmită următoarele:

- decizia de impunere nr. x/x.04.2009 și dovada comunicării acesteia către contribuabil;

- motivele pentru care au fost calculate accesorii aferente debitelor stabilite prin deciziile de impunere nr. x din x.04.2009 și nr. x din x06.2010 individualizate în anexa deciziei contestate.

Prin adresa nr. x/x, înregistrată la DGFP-MB sub nr. x, Administrația Finanelor Publice x comunică următoarele:

- **documentul nr. x/x.04.2009**, mentionat in cuprinsul deciziei nr. x, **nu reprezinta un act administrativ fiscal**, iar din informatiile primite de la Serviciul Tehnologia Informatiei din cadrul institutiei a rezultat ca evidentierea acestuia in decizia respectiva **s-a datorat unei erori de program**;

- decizia de impunere cu titlu de plati anticipate pe anul 2010 nr. x, prin care s-au stabilit obligatii de plata in suma de x lei, a fost emisa in baza Declaratiei de venit estimat nr. x din x si **nu a fost comunicata contribuabilei** [.....];

- pentru anul 2010 s-au emis mai multe decizii de plati anticipate generate de faptul ca doamna X nu anuntat in termen legal modificarile intervenite in forma de exercitare a activitatii, astfel:

- Decizia de impunere cu titlu de plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2010 nr. x din x.2010 emisa din oficiu si confirmata de primire in data de x.02.2010, pentru debite in suma de x lei, ulterior scazute conform Deciziei de impunere cu titlu de plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2010 nr. x din x.06.2010, necomunicata contribuabilei, emisa in baza declaratiei privind veniturile realizate pe anul 2010 nr. x/x.05.2010;

- Decizia de impunere cu titlu de plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2010 nr. x din x.06.2010 pentru debite in suma de x lei, confirmata de primire in x.07.2010, emisa in baza declaratiei de venit estimat nr. x/x.06.2010 prin care se reia venitul estimat declarat anterior;

- in legatura cu motivele pentru care au fost calculate accesorii aferente debitelor stabilite prin documentele nr. x din x.04.2009 si nr. x din x06.2010, mentioneaza ca nu detine informatii privind modalitatea prin care acestea au fost evidentiata in decizia nr. x, procesul fiind strict automat.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, precum si mentiunile organului fiscal, precum ca documentul nr. x/x.04.2009 mentionat in cuprinsul deciziei nr. x, nu reprezinta un act administrativ fiscal si ca decizia de impunere nr. x/x06.2010 nu a fost comunicata contribuabilei **urmeaza** sa se desfiinteze in parte Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x, prin care AFP x a stabilit in sarcina doamnei X obligatii de plata accesorii in suma totala de x lei, în baza art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care prevede:

"Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare."

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 12.6, pct. 12.7 si pct.12.8 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, care precizeaza:

"12.6. 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."

12.7. 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.

12.8. 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. "

Tinand seama de cele sus mentionate se remite cauza Administratiei Finantelor Publice X in vederea reanalizarii situatiei fiscale a contribuabilei tinand cont de prevederile legale, de motivatiile acesteia, precum si de cele retinute prin prezenta.

3.2. Referitor la accesoriile in suma de x lei aferente debitelor stabilite prin decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2009 nr. x din x.01.2009 (cod 51)

Cauza supusa solutionarii este daca petenta datoreaza accesoriile aferente impozitului pe veniturile din activitati independente, in conditiile in care anterior deciziei de impunere nr. x/x01.2009 au fost calculate accesorii aferente platilor anticipate cu scadente anterioare, fara ca acestea sa fie individualizate prin titluri de creanta comunicate contribuabilei, iar platile efectuate nu au stins obligatiile de plata stabilite prin decizii cu respectarea ordinii de stingere prevazute de lege.

In fapt, prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x, organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice x, au stabilit in sarcina contribuabilei X accesorii in suma de x lei, aferente debitelor stabilite prin decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2009 nr. x/x.01.2009.

In drept, potrivit art. 21, art. 44, art. 45, art. 86 alin. (6), art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct. 44.1 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 1050/2004:

"Art. 21. - (1) Creantele fiscale reprezinta drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezulta din raporturile de drept material fiscal.

(2) Din raporturile de drept prevazute la alin. (1) rezulta atat continutul, cat si cuantumul creantelor fiscale, reprezentand drepturi determinate constand in:

a) dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adaugata, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), denumite creante fiscale principale;

b) dreptul la perceperea majorarilor de intarziere, in conditiile legii, denumite creante fiscale accesorii (...)."

"Art. 44 - (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 si primirea actului administrativ fiscal de către acesta sub semnătură, data comunicării fiind data ridicării sub semnătură a actului;

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

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

d) prin publicitate.

(3) Comunicarea prin publicitate se face prin afisarea, concomitent, la sediul organului fiscal emitent si pe pagina de internet a Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, a unui anunt în care se mentioneaza că a fost emis actul administrativ fiscal pe numele contribuabilului. (...) **În toate cazurile, actul administrativ fiscal se consideră comunicat în termen de 15 zile de la data afisării anuntului.**"

Norme metodologice:

"44.1. Organul fiscal nu poate pretinde executarea obligatiei stabilite în sarcina contribuabilului prin actul administrativ, dacă acest act nu a fost comunicat contribuabilului, potrivit legii."

"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. 86 - (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 majorări de întârziere."

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

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

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

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

c) în cazul în care impozitul pe venit stabilit prin decizia de impunere anuală este mai mic decât cel stabilit prin deciziile de plăți anticipate, **majorările de întârziere se recalculază, începând cu data de 1 ianuarie a anului următor celui de impunere**, la soldul neachitat în raport cu impozitul anual stabilit prin decizia de impunere anuală, urmând a se face regularizarea majorărilor de întârziere în mod corespunzător."

Începând cu data de 1 iulie 2010, majorările de întârziere au fost înlocuite cu dobânzi și penalități de întârziere în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, astfel cum a fost modificată și completată prin OUG nr. 39/2010:

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

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale"

"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"

Ulterior, începând cu data de 1 octombrie 2010 au intrat în vigoare prevederile OUG nr. 88/2010, care a modificat art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale"

Potrivit prevederilor art. 82 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 82 - (1) Contribuabilii care realizează venituri din activități independente, din cedarea folosinței bunurilor, cu excepția veniturilor din arendare, precum și venituri din activități agricole sunt obligați să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de impozit, exceptându-se cazul veniturilor pentru care plățile anticipate se stabilesc prin reținere la sursa.

(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 [.....].

(3) Plățile anticipate se efectuează în 4 rate egale, până la data de 15 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru. [.....]"

Potrivit dispozițiilor legale sus invocate obligațiile fiscale se stabilesc prin titluri de creanță, respectiv decizii care se comunica contribuabilului și sunt opozabile de la data comunicării.

În ceea ce privește ordinea de stingere a obligațiilor de plată, în conformitate cu dispozițiile art. 115 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată cu modificarile și completarile ulterioare:

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

[a).....];

b) obligațiile fiscale principale sau accesorii, în ordinea vechimii, cu excepția cazului în care s-a început executarea silită, când se aplică prevederile art. 169 în mod corespunzător. În cazul stingerii creanțelor fiscale prin dare în plată se aplică prevederile art. 175 alin. (4¹).

[c).....];

d) obligațiile cu scadențe viitoare, la solicitarea contribuabilului.

(2) Vechimea obligațiilor fiscale de plată se stabilește astfel:

a) în funcție de scadență, pentru obligațiile fiscale principale;

b) în funcție de data comunicării, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de organele competente, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii;

c) în funcție de data depunerii la organul fiscal a declarațiilor fiscale rectificative, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de contribuabil.

(4) Organul fiscal competent va comunica debitorului modul în care a fost efectuată stingerea datoriilor prevăzută la alin. (1), cu cel puțin 5 zile înainte de următorul termen de plată a obligațiilor fiscale".

Fata de prevederile legale de mai sus, rezulta că majorările, dobânzile și penalitățile de întârziere se datorează pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată. În ceea ce privește atât plățile anticipate cu titlu de impozit, cât și diferențele de impozit anual de regularizat stabilite în plus, se individualizează de către organul fiscal prin decizii de impunere care produc efecte juridice din momentul în care sunt comunicate contribuabilului.

De asemenea, stingerea obligațiilor de plată se face cu respectarea ordinii legale, expres prevăzută de Codul de procedura fiscală, republicat, respectiv în funcție de

scadenta, in cazul obligatiilor fiscale principale si in functie de data comunicarii pentru obligatiile fiscale accesorii.

Referitor la comunicarea actelor administrativ fiscale, inclusiv a accesoriilor, Codul de procedura fiscala prevede modalitati de comunicare directa, obisnuita, catre contribuabilii destinatari si, in subsidiar, comunicarea prin publicitate.

In acelasi sens sunt si prevederile pct. 1 din Instructiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 94/2006 privind aprobarea modelului si continutului formularelor si a instructiunilor de completare a acestora in vederea indeplinirii procedurii de comunicare a actelor administrative fiscale prin publicitate, potrivit carora "**comunicarea prin publicitate se efectueaza in situatia in care actul administrativ fiscal nu a putut fi comunicat prin una din modalitatile de comunicare** prevazute la art. 44 alin. (2) lit. a), b) si c) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare".

Comunicarea prin publicitate in materie fiscala, ca procedura derogatorie de la dreptul comun, se utilizeaza in situatia in care actul administrativ fiscal nu a putut fi comunicat printr-una din modalitatile de comunicare obisnuita (prin ridicare sub semnatura, remitere sub semnatura, transmitere prin posta cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire sau orice alta forma care asigura transmiterea textului actului si confirmarea primirii acestuia).

Prin adresa nr. x/x.01.2011 s-a solicitat Administratiei Finantelor Publice x sa completeze referatul cauzei si sa transmita urmatoarele documente:

- daca au fost puse in executare dispozitivele sentintelor civile ale Judecatoriei sectorului 6 ramase irevocabile, invocate de doamna X in sustinerea contestatiei;
- modul in care platile efectuate de contestata in anul 2009 au stins obligatiile de plata prin titluri de creanta comunicate si individualizarea acestora;
- analiza modului de stingere a obligatiilor de plata ale contestatarei in raport cu platile efectuate in perioada 2005-2010.

Prin adresele nr. x/14.01.2011 si nr. x/04.02.2011, inregistrate la DGFP-MB sub nr. x/17.01.2010 si nr. x07.02.2011, Administratia Finantelor Publice x comunica urmatoarele:

- nu s-a pus in executare dispozitivul sentintei civile nr. x, ramasa definitiva si irevocabila.
- pentru perioada 2004-2007 nu s-au emis si comunicat decizii de plata accesorii;
- pentru deciziile de plata accesorii emise ulterior nu detine documente care sa ateste comunicarea acestora anterior publicarii pe pagina de internet a A.N.A.F.;
- in perioada 2005-2007 contestatarea nu a efectuat nicio plata in contul platilor anticipate pentru impozitul pe veniturile din activitati independente;
- platile efectuate de contestatarea in perioada 2008-2010 au stins partial obligatii de plata principale (ramasite si curente), dar si obligatii de plata accesorii (majorari, dobanzi si penalitati de intarziere).

Mai mult, in continutul Sentintei civile nr. x pronuntata in dosarul x, ramasa irevocabila in data de x.02.2010 s-a retinut ca "*intimata sustine ca s-a realizat comunicarea deciziilor de calcul accesorii prin publicitate, respectiv prin afisarea la AFP x si pe pagina de internet a ANAF, conform procesului verbal nr. x/24.03.2008 si anuntului colectiv din 22.01.2009 fara a face dovada ca, in prealabil, s-au utilizat celelalte moduri de comunicare reglementate la art. 44 Cod procedura fiscala, ceea ce indreptatete instanta sa aprecieze ca nu s-a realizat comunicarea in conditiile legii*" si ca "*intrucat sumele reprezentand diferente de obligatii fiscale principale (x lei) si obligatii fiscale accesorii (x lei) **nu au devenit scadente, nefiind comunicate in conditiile legii contribuabilului**, rezulta ca executarea silita a pornit impotriva unor acte care nu constituie titluri executorii [...]*".

Potrivit "Situatiei analitice debite plati solduri", platile efectuate de contestatara au stins ramasite de obligatii fiscale principale si accesorii, fara a putea verifica care sunt titlurile de creanta stinse si nici daca acestea au fost comunicate in totalitate contribuabilei.

Se retine ca Administratia Finantelor Publice X nu a facut dovada ca deciziile de calcul a accesoriiilor, inscrise in evidenta fiscala anterior deciziei atacate, au fost comunicate cu respectarea prevederilor legale in vigoare privind comunicarea actelor administrative fiscale, coroborate cu dispozitiile legale privind ordinea legala de stingere a obligatiilor de plata, astfel ca nu a examinat toate starile de fapt si toate raporturile juridice relevante pentru impunere, desi, potrivit art. 7 alin. (3) "Rolul activ" din Codul de procedura fiscala, republicat, "*organul fiscal are obligatia sa examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum si sa îndrume contribuabilii pentru depunerea declaratiilor si a altor documente, pentru corectarea declaratiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul*".

Intrucat pe baza documentelor aflate la dosarul cauzei, Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul D.G.F.P.-M.B. nu se poate pronunta asupra respectarii ordinii de stingere a obligatiilor fiscale si, implicit, asupra modului de calcul al majorarilor, dobanzilor si penalitatilor de intarziere calculate de organul fiscal, urmeaza sa se desfiinteze Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x, prin care AFP x a stabilit in sarcina doamnei X obligatii de plata accesorii in suma totala de **x lei**, în baza art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care prevede:

"Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare."

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 12.6, pct. 12.7 si pct.12.8 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, care precizeaza:

"12.6. 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.

12.7. 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 accesoriiilor aferente.

12.8. 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. "

Tinand seama de cele sus mentionate se remite cauza Administratiei Finantelor Publice X in vederea reanalizarii situatiei fiscale a contribuabilei tinand cont de prevederile legale, de motivatiile acesteia, precum si de cele retinute prin prezenta.

3.3. Referitor la accesoriiile in suma de x lei aferente debitelor reprezentand diferente de impozit anual de regularizat stabilite prin deciziile de impunere anuala pe anii 2007 si 2008 nr. x din x.07.2008 si nr. x din x.12.2009 (cod 63)

Cauza supusa solutionarii este daca Administratia Finantelor Publice x a stabilit corect de plata majorari, dobanzi si penalitati de intarziere prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x, in conditiile in care prin deciziile de impunere anuala s-au retinut ca fiind datorate diferente de impozit anual de regularizat in plus pentru anul 2007 in suma de x lei si pentru anul 2008 in suma de x lei, care nu au fost achitate pana la data emiterii actului atacat.

In fapt, in baza declaratiilor privind veniturile anuale depuse de contribuabila pentru anii 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, organele de impunere au emis deciziile de impunere anuala, din care rezulta urmatoarele:

- in baza declaratiei de venit global pe anul 2003, inregistrata la AFP 6 sub nr. x/x.05.2004 organele de impunere au emis Decizia de impunere anuala pentru persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anul 2003 nr. x/x.07.2004, prin care au stabilit in sarcina contribuabilei diferenta de impozit anual de regularizat stabilita in plus pentru anul in suma **x lei**, comunicata contribuabilei potrivit confirmarii de primire in data de x.10.2004, existenta in copie la dosarul cauzei;

- in baza declaratiei de venit global pe anul 2004, inregistrata la AFP 6 sub nr. x/x.05.2005 organele de impunere au emis Decizia de impunere anuala pentru persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anul 2004 nr. x/x.08.2005, prin care au stabilit in sarcina contribuabilei diferenta de impozit anual de regularizat stabilita in plus pentru anul 2005 in suma **x lei**, comunicata contribuabilei potrivit confirmarii de primire nr. x in data de x.11.2005, existenta in copie la dosarul cauzei;

- in baza declaratiei speciale privind veniturile realizate pentru anul 2005, inregistrata la AFP 6 sub nr. 1x/x.05.2006, organele de impunere au emis Decizia de impunere anuala pentru persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anul 2005 nr. x/x.07.2006, prin care au stabilit in sarcina contribuabilei diferenta de impozit anual de regularizat stabilita in plus pentru anul in suma **x lei**, comunicata contribuabilei potrivit confirmarii de primire nr. x in data de x.11.2006, existenta in copie la dosarul cauzei;

- in baza declaratiei speciale privind veniturile realizate pentru anul 2006, inregistrata la AFP 6 sub nr. x/x.05.2007, organele de impunere au emis Decizia de impunere anuala pentru persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anul 2006 nr. x/x.08.2007, prin care au stabilit in sarcina contribuabilei diferenta de impozit anual de regularizat stabilita in plus pentru anul in suma **x lei**, comunicata contribuabilei potrivit confirmarii de primire nr. x in data de x.11.2007, existenta in copie la dosarul cauzei;

- in baza declaratiei privind veniturile realizate pentru anul 2007, inregistrata la AFP 6 sub nr. x/x.05.2008, organele de impunere au emis Decizia de impunere anuala pentru persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anul 2007 nr. x din x07.2008, prin care au stabilit in sarcina contribuabilei diferenta de impozit anual de regularizat stabilita in plus pentru anul in suma **x lei**, comunicata contribuabilei potrivit confirmarii de primire nr. x in data de 26.11.2008, existenta in copie la dosarul cauzei;

- in baza declaratiei privind veniturile realizate pentru anul 2008, inregistrata la AFP 6 sub nr. x/x.05.2009, organele de impunere au emis Decizia de impunere anuala pentru persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anul 2008 nr. x din x.12.2009, prin care au stabilit in sarcina contribuabilei diferenta de impozit anual de regularizat stabilita in plus pentru anul in suma **x lei**, comunicata contribuabilei potrivit confirmarii de primire nr. X in data de x.01.2010, existenta in copie la dosarul cauzei.

Totodata, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca doamna **X** a efectuat o singura plata in contul impozitelor anuale de regularizat in suma de x lei in data de 17.03.2009.

Prin decizia nr. x organele fiscale au stabilit in sarcina contribuabilei urmatoarele accesorii:

- pentru debitul aferent anului 2007 in suma de x lei stabilit prin Decizia de impunere anuala pentru persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anul 2007 nr. x din x.07.2008 au fost calculate accesorii aferente in suma totala de **x lei** astfel:

	perioada	debit	zile/luni	cota	accesorii
majorari	31/12/2009-30/06/2010	x	181	0,1%	x
dobanzi	01/07/2010-30/09/2010	x	92	0,05%	x
dobanzi	01/10/2010-19/10/2010	x	19	0,04%	x
penalitati	27/11/2008-19/10/2010	x	111	15%	x
	Total accesorii				x

- pentru debitul aferent anului 2008 in suma de x lei stabilit prin Decizia de impunere anuala pentru persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anul 2008 nr. x/x12.2009 au fost calculate accesoriile aferente in suma totala de **x lei** astfel:

	perioada	debit	zile/luni	cota	accesorii
majorari	30/03/2010-30/06/2010	x	93	0,1%	x
dobanzi	01/07/2010-30/09/2010	x	92	0,05%	x
dobanzi	01/10/2010-19/10/2010	x	19	0,04%	x
penalitati	30/03/2010-19/10/2010	x	111	15%	x
	Total accesorii				x

In drept. art. 84 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare prevede:

"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".

Potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

"Art. 120. - (1) **Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale".

Incepand cu data de 1 iulie 2010, majorarile de intarziere au fost inlocuite cu dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, astfel cum a fost modificata si completata prin OUG nr. 39/2010:

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

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale"

"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".

Ulterior, începând cu data de 1 octombrie 2010 au intrat în vigoare prevederile OUG nr. 88/2010, care a modificat art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale”.

Din prevederile legale sus invocate rezulta ca diferența de impozit pe venit se achită în termen de 60 de zile de la comunicarea deciziei de impunere anuală, iar pentru nerespectarea termenului se datorează majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere, după caz, în funcție de momentul plății și de perioadele de întârziere înregistrate.

În ceea ce privește ordinea de stingere a obligațiilor de plată, în conformitate cu dispozițiile art. 115 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare:

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

[a).....];

*b) **obligațiile fiscale principale sau accesorii, în ordinea vechimii, cu excepția cazului în care s-a început executarea silită, când se aplică prevederile art. 169 în mod corespunzător. În cazul stingerii creanțelor fiscale prin dare în plată se aplică prevederile art. 175 alin. (4¹).***

[c).....];

d) obligațiile cu scadențe viitoare, la solicitarea contribuabilului.

(2) Vechimea obligațiilor fiscale de plată se stabilește astfel:

*a) **în funcție de scadență, pentru obligațiile fiscale principale;***

*b) **în funcție de data comunicării, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de organele competente, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii;***

c) în funcție de data depunerii la organul fiscal a declarațiilor fiscale rectificative, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de contribuabil”.

Fata de prevederile legale de mai sus, rezulta ca stingerea obligațiilor de plată se face cu respectarea ordinii legale, expres prevăzută de Codul de procedura fiscală, republicat, iar accesoriile se calculează **numai** pentru neachitarea la scadența de către debitor a obligațiilor de plată, **scadența care, în cazul impozitului pe venit (diferențe de impozit anual de regularizat) este determinată în funcție de data comunicării deciziilor de impunere prin care s-au individualizat obligațiile de plată.**

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca prin deciziile de impunere emise pentru perioada 2003-2008 au fost stabilite în sarcina contribuabilei diferențe de impozit anual de regularizat stabilite în plus (de plată) în suma totală de **x lei (x + x + x + x lei + x + x lei).**

Din „Situatia analitică debite plăți solduri”, se reține ca în conținutul „Diferențe anuale de regularizat” contribuabila **X a efectuat o singură plată în data x03.2009, în suma de x lei**, suma care a stins parțial obligații principale anterioare celor aferente anilor 2007 și 2008, în ordinea vechimii, conform prevederilor legale mai sus citate.

Se reține ca doamna **X** nu a respectat dispozițiile legale sus-citate, respectiv nu a achitat în termenul de 60 de zile de la primirea deciziilor de impunere aferente anilor 2007 și 2008 debitele stabilite prin acestea, care constituie titluri de creanță comunicate legal, sub semnatura de primire potrivit, confirmărilor de primire postale și, pe cale de

consecinta, datoreaza accesoriile aferente diferentelor de impozit anual de regularizat stabilite in plus (de plata) pentru anii 2007 si 2008 in suma de **x lei**, ca o masura accesorie in raport cu debitul principal.

Sustinerile contribuabilei, precum ca cele doua decizii de impunere anuala nu i-au fost comunicate nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, avand in vedere ca la dosarul cauzei se afla confirmarile de primire nr. x si nr. x din care reiese ca doamna **X** a primit deciziile de impunere in data de x.11.2008, respectiv x01.2010.

De asemenea, faptul ca decizia nr. 4x/x.12.2009 face obiectul contestatiei la executare nu are influenta asupra solutionarii accesoriilor aferente acestei decizii, in conditiile in care contribuabila nu a facut dovada platii debitului scadent in termen de 60 de zile de la comunicare si nici a suspendarii executarii deciziei, in conditiile prevazute de legislatia in materie de contencios administrativ.

Fata de cele prezentate contestatia se va respinge ca neintemeiata pentru suma de **x lei** reprezentand majorari, dobanzi si penalitati de intarziere aferente diferentelor de impozit anual de regularizat stabilite in plus pentru anii 2007 si 2008, stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x emisa Administratia Finantelor Publice x.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 82 si art. 84 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 21, art. 44, art. 45, art. 86, art. 115, art. 119, art. 120, art. 120¹ si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 44.1 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 1050/2004, O.M.F.P. nr. 94/2006 privind aprobarea modelului si continutului formularelor si a instructiunilor de completare a acestora in vederea indeplinirii procedurii de comunicare a actelor administrative fiscale prin publicitate, pct. 12.6, pct. 12.7 si pct. 12.8 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005

DECIDE

1. Desfiinteaza in parte Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x, prin care s-au stabilit in sarcina doamnei **X** obligatii de plata accesorii in suma totala de **x lei**, urmand ca Administratia Finantelor Publice X sa procedeze la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilei, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile acesteia, precum si de cele retinute prin prezenta.

2. Desfiinteaza in parte Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x, prin care s-au stabilit in sarcina doamnei **X** obligatii de plata accesorii in suma totala de **x lei**, urmand ca Administratia Finantelor Publice X sa procedeze la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilei, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile acesteia, precum si de cele retinute prin prezenta.

3. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de contribuabila **X** impotriva Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x, emisa Administratia Finantelor Publice x pentru **x lei**, reprezentand accesorii aferente diferentelor de impozit anual de regularizat stabilite in plus pentru anii 2007 si 2008.

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