

**DECIZIA nr. 1134/2016**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**domnul .X.**  
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./05.05.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov - Serviciul Soluționare Contestații a fost sesizată de către Serviciul Fiscal Municipal .X. prin adresele nr. .x./29.04.2016, nr. .x./09.06.2016 și nr. .x./19.07.2016, înregistrate la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./05.05.2016, nr. .x./16.06.2016 și nr. .x./22.07.2016, 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./27.04.2016, îl constituie Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./06.04.2016 emisă de Serviciul Fiscal Municipal .X., comunicată prin poștă cu confirmare de primire în data de 15.04.2016, 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 22.09.2009, aceasta 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 22.09.2009, activitatea independentă a intrat în faliment prin procedura simplificată, iar conform deciziei nr. .x./R/14.10.2014 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./06.04.2016, ca fiind netemeinică și nelegală, invocând în susținerea cauzei prevederile art. 25 alin. (2) lit. c, art. 110, art. 122<sup>1</sup> și art. 122<sup>2</sup> din Codul de procedură fiscală.

II. Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./06.04.2016 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 01.01.2016-06.04.2016, 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:

**1. Referitor la excepția dreptului organului fiscal de a calcula accesorii prin decizia nr. .x./06.04.2016, Serviciul soluționare contestații 2 din cadrul D.G.R.F.P. Brașov este investită să se pronunțe dacă accesoriile în sumă de .x. lei, individualizate prin deciziile de impunere emise în perioada 2006-2009, sunt calculate în afara termenului de prescripție a dreptului de a stabili debite suplimentare, în condițiile în care împotriva contestatarului a fost pornită procedura executării silite, fapt ce a condus la întreruperea termenului de prescripție.**

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./06.04.2016, organele fiscale au stabilit, în temeiul art. 98 lit. c) și art. 173 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pentru perioada 01.01.2016-06.04.2016, dobânzi de întârziere în sumă de .x. lei, individualizate prin următoarele titluri de creanță:

- decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2006 nr. .x./04.07.2006, comunicată în data de 07.08.2006;
- documentul nr. .x./31.12.2006, reprezentând soldul rămas neachitat al Raportului de inspecție fiscală nr. .x./30.09.2003, comunicată în data de 30.09.2003;
- decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2007 nr. .x./02.05.2007, comunicată în data de 15.05.2007;
- decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2008 nr. .x./16.06.2008, comunicată în data de 23.06.2008;
- decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2009 nr. .x./06.03.2009, comunicată în data de 11.03.2009;

Prin contestația formulată contribuabilul invocă prescrierea dreptului de a stabili obligații fiscale pentru creanțele aferente perioadei 2006-2009.

În drept, potrivit art. 347 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*„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”.*

În ceea ce privește cauzele de întrerupere și suspendare a termenului de prescripție care a început să curgă sub imperiul legii vechi și se calculează potrivit normelor în vigoare la acea dată, se reține faptul că în aplicarea art. 231 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a fost emisă Decizia Comisiei de proceduri fiscale nr. 2/2008, aprobată prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 1.754/2008, care la pct.1 precizează:

*„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 și 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. Conform acestor dispoziții, prescripția dreptului organului fiscal/vamal de a stabili obligații fiscale se calculează după normele legale în vigoare la data când s-a

născut dreptul acestuia la acțiune, astfel încât cauzele de întrerupere și/sau suspendare pot fi atât cele prevăzute de legea veche, cât și cele prevăzute de noua lege, pentru termenele care au început să curgă sub imperiul legii vechi.

Având în vedere că obiectul impunerii îl constituie dobânzile aferente plăților anticipate cu titlu de impozit și diferenței de impozit anual de regularizat, 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. 23 alin. (1), art. 91 alin. (1) și (2) și art. 92 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

*„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. 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**. [...]*

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 extintivă, 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. 16 și art. 17 din Decretul nr. 167/1958 privitor la prescripția extintivă, republicat prevede în mod expres următoarele:

*„Art. 16 - Prescripția se întrerupe:*

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

*În raporturile dintre organizațiile socialiste, recunoașterea nu întrerupe curgerea prescripției;*

*b) prin introducerea unei cereri de chemare în judecată ori de arbitraj, chiar dacă cererea a fost introdusă la o instanță judecătorească, ori la un organ de arbitraj, necompetent;*

*c) **printr-un act începător de executare**. Întreruperea șterge prescripția începută înainte de a se ivi împrejurarea care a întrerupt-o. [...]*

*Art. 17 - Întreruperea șterge prescripția începută înainte de a se fi ivit împrejurarea care a întrerupt-o. După întrerupere începe să curgă o nouă prescripție.*

***În cazul când prescripția a fost întreruptă printr-o cerere de chemare în judecată ori de arbitraj sau **printr-un act începător de executare, noua prescripție nu începe*****

**să curgă cât timp hotărîrea de admitere a cererii nu a rămas definitivă sau, în cazul executării, pînă la îndeplinirea ultimului act de executare.**

De asemenea, în conformitate cu dispozițiile art. 2.537 din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată:

„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.”

În considerarea dispozițiilor art. 23, coroborat cu art. 91 alin. (1) și (2) din Codul de procedură fiscală și având în vedere că în cazul impozitului datorat pentru veniturile realizate de persoanele fizice în perioada 2006-2009, baza de impunere este stabilită în anul următor celui de realizare, prin declararea veniturilor de către persoanele fizice, iar **termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili impozitul pe venitul anual datorat pentru veniturile realizate de persoanele fizice** și accesoriile aferente este cel reglementat de dispozițiile Codului de procedură fiscală, în cuprinsul art. 91.

Conform prevederilor art. 44 și art. 45 O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează:

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

d) *prin publicitate.*

(3) *Comunicarea prin publicitate se face prin afișarea, concomitent, la sediul organului fiscal emitent și pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, a unui anunț în care se menționează că a fost emis actul administrativ fiscal pe numele contribuabilului. [...]*

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

Art. 45 - *Opozabilitatea actului administrativ fiscal*

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

Potrivit dispozițiilor art. 44 și art. 45 din Codul de procedură fiscală, republicat, obligațiile de plată stabilite și individualizate de organul fiscal prin titluri de creanță, în speță obligațiile fiscale accesorii datorate pentru neplata unor debite principale, precum și somațiile și titlurile executorii produc efecte din momentul în care sunt comunicate contribuabilului; 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.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că întrucât debitele care au generat accesoriile contestate nu au fost achitate în termen, a fost declanșată executarea silită prin emiterea somațiilor și titlurilor executorii, precum și adresele de înființare a popririi asupra sumelor datorate debitorului de către terți, comunicate potrivit prevederilor legale, după cum urmează:

1. referitor la Decizia de impunere nr. .x./01.01.2006 au fost emise:
  - 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;
  - adresă de înștiințare privind înființarea popririi nr. .x./18.05.2007;
  - adresă de înștiințare privind înființarea popririi nr. .x./15.11.2010;
2. referitor la Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2006 nr. .x./04.07.2006, au fost emise:
  - 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;
  - adresă de înștiințare privind înființarea popririi nr. X./19.10.2010;
3. referitor la Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2007 nr. .x./02.05.2007, au fost emise:
  - 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 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;
  - adresă de înștiințare privind înființarea popririi nr. .x./06.03.2009;
  - adresă de înștiințare privind înființarea popririi nr. .x./19.10.2010;
4. referitor la Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2008 nr. .x./16.06.2008, au fost emise:
  - Somația nr. .x. și titlul executoriu nr. .x. din 30.06.2008, comunicate în data de 07.07.2008, potrivit copiei confirmării de primire poștale aflat la dosarul contestației;
  - Somația nr. .x. și titlul executoriu nr. .x. din 15.09.2008, comunicate în data de 19.09.2008, potrivit copiei confirmării de primire poștale aflat la dosarul contestației;
  - Somația nr. .x. și titlul executoriu nr. .x. din 16.12.2008, fără să fie anexată dovada comunicării acestora;
  - adresă de înștiințare privind înființarea popririi nr. .x./06.03.2009;
5. referitor la Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2009 nr. .x./06.03.2009, au fost emise:

- 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;
- adresă de înștiințare privind înființarea popririi nr. .x./16.07.2009;
- adresă de înștiințare privind înființarea popririi nr. .x./04.11.2009;
- adresă de înștiințare privind înființarea popririi nr. .x./08.01.2010;

Astfel, după cum rezultă din situația mai sus, pentru debitele stabilite prin deciziile emise în anii 2006 – 2009, organul fiscal a emis documente de executare silită, comunicate contribuabilului, fapt ce a condus la întreruperea termenului de prescripție.

Prin adresa nr. .x./19.07.2016 organul fiscal precizează că deoarece sumele restante cuprinse în somațiile comunicate nu au fost achitate, măsurile de executare silită au fost continuate prin instituirea de popriri asupra disponibilităților din conturile bancare, fără însă a se recupera sume din această sursă. În acest sens organul fiscal anexează la dosarul contestației adresele de înființare a popririi asupra sumelor datorate debitorului de către terți emise în perioada 2009-2016, debitele care au generat accesoriile contestate fiind regăsite în cuprinsul acestor acte după cum rezultă din situația sus menționată.

În continuarea executării silite, în anul 2010 s-a emis Proces verbal de sechestrul pentru bunuri imobile nr. .x./24.03.2010, comunicată debitorului în data de 30.03.2010, iar având în vedere că imobilele sechestrate au fost înstrăinate, organul fiscal a introdus acțiune la instanțe judecătorești în vederea anulării contractului de donație. Dosarul a fost înregistrat sub nr. .x./P/2010 la Judecătoria .X. iar o soluție finală definitivă și irevocabilă, în favoarea organului fiscal, a fost dată prin Decizia .x./R/19.02.2014. Prin urmare, în 2015 organul fiscal a întocmit un nou Proces-verbal de sechestrul pentru bunuri imobile nr. .x./06.05.2016, comunicată debitorului în data de 11.05.2016, împotriva căruia contribuabilul a făcut plângere la Judecătoria .X. în dosarul .x./x./2016.

Din considerentele prezentate mai sus, rezultă că prescripția a fost întreruptă printr-un act începător de executare, respectiv prin comunicarea somațiilor și a titlurilor executorii, organul fiscal continuând formele de executare silită conform prevederilor Codului de procedură fiscală.

Astfel, rezultă că organul fiscal este îndreptățit să calculeze accesoriile în continuare, în condițiile în care în cursul perioadei de prescripție, acesta a îndeplinit acte de executare (somația de plată și titlurile executorii, comunicate contribuabilului, continuând prin instituirea de popriri asupra disponibilităților din conturile bancare, emiterea proceselor verbale de sechestrul bunuri imobile, introducerea acțiuni la instanțe judecătorești), măsurile de executare silită continuând și în perioada 2011-2016, iar atâta timp cât nu a fost îndeplinit ultimul act de executare, noua prescripție nu începe să curgă.

Prin urmare, contrar susținerilor contestatarului se constată că, în cursul perioadei analizate, organele fiscale au îndeplinit acte de executare silită, acestea fiind îndeplinite în lăuntru perioadei de prescripție, ceea ce constituie cauză de întrerupere a cursului prescripției, nefiind terminate măsurile de executare silită.

Ca atare, **nefiind prescris dreptul de a cere executarea silită a debitorilor principale, nu este prescris nici dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale accesorii aferente acestor debite.**

Pe cale de consecință, excepția privind prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili accesorii în sumă de .x. lei se va respinge, urmând a se proceda la analiza pe fond a contestației.

**2. Referitor la suma totală de .x. lei reprezentând dobânzi de întârziere, cauza supusă soluționării este dacă domnul .X. datorează accesorii aferente plăților anticipate cu titlu de impozit și diferenței de impozit anual de regularizat pe anii 2006-2010, 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./06.04.2016, obligații fiscale accesorii în sumă totală de .x. lei, calculate pentru perioada 01.01.2016 – 06.04.2016, astfel:

- .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 2008 nr. .x./16.06.2008;

- .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, individualizat prin documentul nr. .x./01.01.2006 și emisă în baza procesului verbal nr. .x./30.09.2003;

- .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.

Contribuabilul precizează că din data de 22.09.2009, A.I. .X. a intrat în faliment și a fost radiată din oficiu, astfel organul fiscal nu mai trebuia să calculeze obligații fiscale accesorii pentru creanțele cu care s-a înscris la masa credală.

**În drept**, potrivit prevederilor art. 1, art. 21, art. 22, art. 48, art. 93, art. 95, art. 152 și art. 154 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*„Art. 1 – (11) creanță fiscală principală - dreptul la perceperea impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, precum și dreptul contribuabilului la restituirea sumelor plătite fără a fi datorate și la rambursarea sumelor cuvenite, în situațiile și condițiile prevăzute de lege;*

(12) *creanță fiscală accesorie - dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților sau majorărilor aferente unor creanțe fiscale principale, precum și dreptul contribuabilului de a primi dobânzi, în condițiile legii; [...]*

„Art. 21 - (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 impozitare care le generează sau în momentul la care contribuabilul/plătitorul este îndreptățit, potrivit legii, să ceară restituirea.*

(2) *Potrivit alin. (1), se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată sau dreptul contribuabilului/plătitorului de a solicita restituirea.”*

„Art. 22 *Stingerea creanțelor fiscale*

*Creanțele fiscale se sting prin plată, compensare, executare silită, scutire, anulare, prescripție, dare în plată și prin alte modalități prevăzute expres de lege.”*

„Art. 48 - (1) *Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului/plătitorului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii. [...]*

„Art. 93 - (1) *Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.*

(2) *Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

a) *prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);*

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

„Art. 95 - (1) *Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent.*

(2) *Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta stabilește sau modifică baza de impozitare ca urmare a unei verificări documentare, a unei inspecții fiscale ori a unei verificări a situației fiscale personale, efectuate în condițiile legii. [...]*

(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. 152 - (2) *Colectarea creanțelor fiscale se face în temeiul unui titlu de creanță fiscală sau al unui titlu executoriu, după caz.”*

„Art. 154 - (1) *Creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează.”*

Având în vedere dispozițiile mai sus invocate, organul fiscal emite titluri de creanță în baza cărora realizează colectarea creanțelor fiscale.

Astfel, potrivit art. 173 și art. 174 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„Art. 173. – (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”**

Art. 174. – (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. [...]**

**(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.**



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.

Cu privire la plățile anticipate cu titlu de impozit, conform dispozițiilor art. 82 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„Art. 82 - (1) Contribuabilii care realizează venituri din activități independente, [...] sunt obligați să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de impozit [...]*

*(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. [...]*

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

*(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 de impunere pentru anul fiscal precedent, după caz. La stabilirea plăților anticipate se utilizează cota de impozit de 16% prevăzută la art. 43 alin. (1). [...]*

În cazul neachitării la scadență a obligațiilor reprezentând plăți anticipate stabilite în contul impozitului pe venit, dobânzile 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 a anului fiscal de impunere, urmând că pentru sumele neachitate în anul de impunere, accesoriile să fie recalulate începând cu data de 1 ianuarie a anului următor până la data stingerii acestora, inclusiv.

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 procedură fiscală, republicat, iar accesoriile se calculează **numai** pentru neachitarea la scadență de către debitor a obligațiilor de plată, **scadență care în cazul impozitului pe venit (plăți anticipate și 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 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./06.04.2016 organele fiscale din cadrul SFM .X. au stabilit dobânzi de întârziere în sumă totală de .x. lei, aferente obligațiilor fiscale principale restante, reprezentând impozitul pe veniturile din activități independente stabilit prin deciziile de impunere pentru plăți anticipate și deciziile de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală menționate în coloana 2 din anexa la decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii, calculate pe perioada 01.01.2016-06.04.2016, astfel:

**1. Accesorii în sumă de .x. lei** aferente debitului rămas neachitat în sumă de .x. lei din 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 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 în data de **07.08.2006**, potrivit copiei confirmării de primire poștale aflat la dosarul contestației;

**2. 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 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 în data de **15.05.2007**, 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 **2008** nr. .x./16.06.2008, prin care au fost stabilite plăți anticipate cu titlu de impozit aferente anului 2008, în sumă totală de .x. lei (scadența 15.03.2008 – .x. lei, 15.06.2008 – .x. lei, 15.09.2008 – .x. lei și 15.12.2008 – .x. lei) aferente activității independente în baza declarației nr. .x./16.06.2008.

Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2008 nr. .x./16.06.2008, a fost comunicată contribuabilului în data de **23.06.2008**, 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 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 în data de **11.03.2009**, potrivit copiei confirmării de primire poștale aflat la dosarul contestației;

**5. Accesorii în sumă de .x. lei** aferente debitelor stabilite prin decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul **2010** nr. .x./10.02.2010, prin care au fost stabilite plăți anticipate cu titlu de impozit aferente anului 2010, în sumă totală de .x. lei

(scadența 15.03.2010 – .x. lei, 15.06.2010 – .x. lei, 15.09.2010 – .x. lei și 15.12.2010 – .x. lei) aferente activității independente în baza declarației nr. .x./10.02.2010.

Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2009 nr. .x./10.02.2010, a fost comunicată contribuabilului în data de **12.02.2010**, potrivit copiei confirmării de primire poștale aflat la dosarul contestației;

**6. 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 în data emiterii acestuia;

**7. Accesorii în sumă de .x. lei** aferente debitului neachitat de .x. lei, stabilite 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.

Decizia de impunere nr. .x./25.08.2010 a fost comunicată contribuabilului prin semnătură în data de 27.08.2010.

Din situația analitică debite plăți solduri editată în data de 29.04.2016, rezultă că domnul .X. figurează în contul impozitului pe venit cu obligații fiscale restante începând din anul 2006 până în 2016 în sumă de .x. lei și în contul diferențelor de impozit anual de regularizat începând din anul 2007 până în 2016 în sumă de .x. lei.

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 01.01.2016 - 06.04.2016, în conformitate cu prevederile art. 173 și art. 174 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, având în vedere pe de o parte că domnul .X. nu și-a achitat la termenele scadente impozitul stabilit cu titlu de plăți anticipate, precum și impozitul pe venit stabilit suplimentar, iar pe de altă parte potrivit dispozițiilor legale precitate pentru neachitarea a obligațiilor fiscale înregistrate în evidența fiscală, aceasta datorează dobânzi de întârziere de la data scadenței până la data stingerii prin plata efectuată a impozitului, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalae*.

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 22.06.2009, Tribunalul Harghita 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.

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.

Față de cele mai sus prezentate, în condițiile în care în sarcina contestatarului s-au reținut ca fiind datorate debitele stabilite prin deciziile de impunere, prin care au fost individualizate obligațiile principale, menționate în coloana 2 din anexa la decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./06.04.2016 și întrucât pentru perioada 01.01.2016 – 06.04.2016 petentul nu face dovada stingerii obligațiilor principale asupra cărora au fost calculate, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma totală de .x. lei.

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**

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de domnul .X. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./06.04.2016 prin care SFM .X. a stabilit obligația de plată a sumei de .x. lei reprezentând dobânzi aferente plăților anticipate cu titlu de impozit și diferenței de impozit anual de regularizat.

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.