

DECIZIA nr. din 2016
privind solutionarea contestatiei formulata de
domnul **X**,
cu domiciliul in Bucuresti strada X, nr. X, ap. X, sector 2
inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. 2504/19.01.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Constanta, cu adresa nr. X/06.11.2015 inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. 2504/19.01.2016 asupra contestatiei formulata de contribuabilul X, CNP – X, cu domiciliul in Bucuresti strada X, nr.X, ap. X, sector 2.

Obiectul contestatiei transmisa prin posta la 26.10.2015 si inregistrata la D.G.R.F.P Galati - A.J.F.P. Constanta sub nr. X/02.11.2015, il constituie Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. X/31.12.2010 prin care s-au stabilit accesorii in suma de X lei aferente impozitului pe venituri din activitati independente, comunicata la data de 08.10.2015.

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 Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul X.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P Galati - A.J.F.P. Constanta sub nr. X/02.11.2015, domnul X a formulat contestatie impotriva Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. X/31.12.2010 ce i-a fost comunicata prin posta cu confirmare de primire in data de 08.10.2015.

Contribuabilul sustine ca, din anexa la decizia contestata reiese ca datoreaza bugetului de stat suma de X lei cu titlu de majorari, dobanzi si penaliitati de intarziere asupra unui debit scadent la data de 16.01.2007.

Totodata, contribuabilul mentioneaza ca in anul 2005 a constituit PF X, inregistrata la ORC Constanta, sub nr. X/X/2005 avand ca obiect de activitate "lucrari de instalatii electrice", astfel a fost inregistrat in evidentele ANAF atat ca si agent economic cat si ca persoana fizica platitoare de impozit pe venit din activitati independente. Din anul 2007 contribuabilul sustine ca nu a mai derulat activitate economica prin intermediul PFA-ului iar la data de 17.05.2010 PFA-ul a fost radiat din oficiu, din evidentele ORC Constanta.

In sustinerea contestatiei contribuabilul invoca faptul ca datoriile fiscale din anul 2007 intra sub incidenta dispozitiile art. 131, nefiind aplicabila vreuna din ipotezele reglementate de art. 132-133 privind suspendarea/intreruperea acestui termen.

Din considerentele sale, contestatarul sustine ca in temeiul art. 134 organul fiscal ar fi trebuit sa constate intervenita prescriptia si sa scada din evidentele analitice obligatiile de plata iar decizia de calcul accesoriu este lipsita de orice relevanta tinand cont de data la care intimata a emis decizia contestata astfel acest in scris neavand efectul juridic al debutului curgerii termenului de prescriptie si nici efect intrerupator al aceleiasi prescriptii.

In consecinta, contribuabilul solicita a se constata prescrist dreptul de a solicita achitarea sumelor accesorii la impozitul pe veniturile din activitati independente si anulara deciziei contestate.

II. Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. X/31.12.2010 organele de impunere ale Administratiei Judetene a Finantelor Publice Constanta Serviciul Evidenta Platitori Persoane Fizice au comunicat contribuabilului la data de 08.10.2015, conform dovezii de comunicare anexata la dosarul cauzei, accesorii aferente obligatiei fiscale in suma de X lei aferente impozitului pe venituri din activitati independente.

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

Cauza supusa solutionarii este daca contribuabilul datoreaza accesorii aferente impozitului pe venituri din activitati independente aferente anului 2007 in conditiile in care pentru obligatiile fiscale accesorii nu au fost depuse documente ce fac dovada elementelor care au condus la intreruperea/suspendarea cursului prescriptiei.

In fapt, Administratia Judetene a Finantelor Publice Constanta a emis Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. X/31.12.2010, prin care s-au stabilit accesorii aferente impozitului pe venituri din activitati independente in suma de X lei.

Accesoriile in suma de X lei au fost calculate pentru perioada 31.12.2009 – 31.12.2010 asupra impozitului stabilit cu titlu de plati anticipate, suma de plata fiind individualizata prin documentul de plata nr. X/16.01.2007.

Contribuabilul, invoca prescriptia dreptului de a i se stabili accesorii, asupra unui debit scadent in 16.01.2007.

In drept, potrivit art. 119, art. 120 si art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, in vigoare in anul 2010:

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

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

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

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

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

Art. 120 Dobânzi

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 120¹ Penalități de întârziere

(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.”

În cauza devin incidente și dispozițiile art. 82 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare în anii 2004-2005:

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

(2) **Plățile anticipate se stabilesc de organul fiscal competent, pe fiecare sursă de venit, luându-se ca bază de calcul venitul anual estimat sau venitul net realizat în anul precedent, după caz, prin emiterea unei decizii care se comunică contribuabililor potrivit legii.** În cazul impunerilor efectuate după expirarea termenelor de plată prevăzute la alin. (3) **contribuabilii au obligația efectuării plăților anticipate la nivelul sumei datorate pentru ultimul termen de plată al anului precedent.** Diferența dintre impozitul anual calculat asupra venitului net realizat în anul precedent și suma reprezentând plăți anticipate datorate de contribuabil la nivelul trimestrului IV din anul anterior se repartizează pe termenele de plată următoare din cadrul anului fiscal. Pentru declarațiile de venit estimativ, depuse în luna decembrie, nu se mai stabilesc plăți anticipate, venitul net aferent perioadei până la sfârșitul anului urmând să fie supus impozitării, pe baza deciziei de impunere emise pe baza declarației de venit. Plățile anticipate pentru veniturile din cedarea folosinței bunurilor, cu excepția veniturilor din arendă, se stabilesc de organul fiscal astfel:

a) pe baza contractului încheiat între părți; sau

b) pe baza veniturilor determinate potrivit datelor din contabilitatea în partidă simplă, potrivit opțiunii.

În cazul în care, potrivit clauzelor contractuale, venitul din cedarea folosinței bunurilor reprezintă echivalentul în lei al unei sume în valută, determinarea venitului anual estimat se efectuează pe baza cursului de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ziua precedentă celei în care se efectuează impunerea.

(3) Plățile anticipate se efectuează în 4 rate egale, până la data de 15 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru, cu excepția impozitului pe veniturile din arendare, pentru care plata impozitului se efectuează potrivit deciziei emise pe baza declarației de venit. Contribuabilii care determină venitul net din activități agricole, potrivit art. 72 și 73, datorează plăți anticipate către bugetul de stat pentru impozitul aferent acestui venit, în două rate egale, astfel: 50% din impozit, până la data de 1 septembrie inclusiv, și 50% din impozit, până la data de 15 noiembrie inclusiv.

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

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

Fata de prevederile legale de mai sus, rezulta ca dobanzile de intarziere se datoreaza pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata. Accesoriiile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

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

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

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

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

Aceste dispozitii legale sunt dispozitii cu caracter general si reglementeaza situatia termenelor care au inceput sa curga sub imperiul legilor anterioare si pentru care legiuitorul a statuat ca raman supuse legilor vechi, ca exceptie expresa de la principiul neretroactivitatii. Conform acestor dispozitii, prescriptia dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se calculeaza dupa normele legale in vigoare la data cand s-a nascut dreptul organului fiscal la actiune, astfel incat cauzele de intrerupere si/sau suspendare pot fi atat cele prevazute de legea veche, cat si cele prevazute de noua lege, pentru termenele care au inceput sa curga sub imperiul legii vechi.

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

De asemenea, in ceea ce priveste efectul cauzelor de intrerupere a cursului prescriptiei, art. 17 din Decretul nr. 167/1958 privitor la prescriptia extinctiva, republicat prevede in mod expres urmatoarele:

"Intreruperea sterge prescriptia inceputa inainte de a se ivit imprejurarea care a intrerupt-o.

Dupa intrerupere incepe sa curga o noua prescriptie".

De la data de 1 ianuarie 2007, sunt aplicabile prevederile O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, conform carora:

"Art. 131 - (1) Dreptul de a cere executarea silita a creantelor fiscale se prescrie in termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care a luat nastere acest drept.

"Art. 132 - Termenul de prescriptie prevazut la art. 131 se suspenda:

a) in cazurile si in conditiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescriptie a dreptului la actiune;

b) in cazurile si in conditiile in care suspendarea executarii este prevazuta de lege ori a fost dispusa de instanta judecatoreasca sau de alt organ competent, potrivit legii; [...]"

"Art. 133 - Termenul de prescriptie prevazut la art. 131 se intrerupe:

a) in cazurile si in conditiile stabilite de lege pentru intreruperea termenului de prescriptie a dreptului la actiune;

c) pe data indeplinirii, in cursul executarii silita, a unui act de executare silita; [...]"

Aplicand toate aceste dispozitii legale la speta ce face obiectul contestatiei se retin urmatoarele:

Baza de calcul a accesoriilor o constituie decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit privind veniturile din activitati independente aferent anului 2007.

Din anexa la Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. X/31.12.2010 rezulta ca Administratia Judeteana a Finantelor Publice Constanta a calculat pentru perioada 31.12.2009 – 31.12.2010, accesorii in suma de X lei aferente impozitului pe venituri din activitati independente, obligatia de plata principala fiind individualizata prin decizia nr. X/16.01.2007

Din situatiile analitice debite plati solduri aferente anilor 2007 - 2010 rezulta faptul ca domnul X nu face nici o plata in contul "51 impozit pe venituri din activitati independente."

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

Avand in vedere faptul ca, dosarul contestatiei nu a fost constituit conform prevederilor legale, prin adresa nr. X/25.01.2016 confirmata de primire la data de 03.02.2016, Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.R.F.P. Bucuresti a solicitat organului emitent al actului fiscal, dovada de comunicare a deciziei contestate, cat si precizari privind termenul de prescriptie a dreptului de stabilire a obligatiilor fiscale accesorii aferente debitelor stabilite prin decizia de impunere anuale pentru anul 2007 si anexarea documentelor ce fac dovada elementelor care au condus la intreruperea/suspendarea cursului prescriptiei.

Prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. X/26.02.2016, Administratia Judeteana a Finantelor Publice Constanta ne comunica in copie dovada comunicarii deciziei de calcul accesorii contestata.

Referitor la invocarea prescriptiei, Serviciul evidenta pe platitor persoane fizice din cadrul AJFP Constanta, nu face nici o mentiune cu privire la termenul de prescriptie a dreptului de stabilire a obligatiilor fiscale accesorii, aferente debitelor stabilite prin decizia de impunere anuale pentru anul 2007 si nu anexeaza documentele ce fac dovada elementelor care au condus la intreruperea/suspendarea cursului prescriptiei.

Intrucat pe baza documentelor aflate la dosarul cauzei, Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul D.G.R.F.P.Bucuresti nu se poate pronunta asupra legalitatii calcului de accesorii, daca a intervenit suspendarea respectiv intreruperea cursului prescriptiei, daca a fost respectata ordinea de stingere a obligatiilor fiscale, daca actele de executare au fost comunicate prin respectarea procedurii, urmeaza a se desfiinta Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. X/31.12.2010 prin care Administratia Judeteana a Finantelor Publice Constanta a stabilit in sarcina contribuabilului accesorii aferente impozitului pe venituri din activitati independente in suma de X lei.

Potrivit art. 7 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz”.

Astfel, potrivit normelor legale sus citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul sau activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

Prin aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: **“ Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”.**

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct.11.5, pct. 11.6 si pct.11.7 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.2906/2014, care precizeaza:

" 11.5 În situația în care se pronunța o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriiilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul contestat."

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

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 2, art. 7 alin. (2), art. 43 alin (1), art. 82, art. 119, art. 120, art. 120¹ art. 231, si art. 216 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, art. 17 din Decretul nr. 167/1958 privitor la prescriptia extinctiva, republicat, pct. 11.5, pct. 11.6 si pct. 11.7 din Instructiunile

pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014

DECIDE

Desfiinteaza Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. X/31.12.2010 emisa de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Constanta cu privire la accesoriiile aferente impozitului pe venituri din activitati independente in suma de X lei, urmand ca organele fiscale competente sa reanalizeze situatia fiscala a contribuabilului X, tinand cont de dispozitiile legale in vigoare si de retinerile din prezenta decizie.

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