

D E C I Z I A nr.554/188/27.04.2015

privind soluționarea contestației formulată de doamna X din Chișoda, reprezentată de Cabinet de avocat Y din Timișoara, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.../17.03.2015

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr.../16.03.2015 de către AJFP Timiș asupra contestației formulată de doamna X, CNP ... și CIF ..., cu domiciliul în localitatea ..., reprezentată de Cabinet de avocat Y, cu sediul în localitatea ..., conform împuternicirii avocațiale nr.../04.03.2015, aflată în original la dosarul cauzei.

Contestația este formulată împotriva DECIZIEI referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.../31.12.2014, emisă de către Administrația județeană a finanțelor publice Timiș, cu privire la suma de ... lei, reprezentând obligații fiscale accesorii:

- ... lei - aferente diferenței de impozit anual de regularizat
- ... lei - aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate datorate de persoanele care realizează venituri din activități independente.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și îndeplinește cerințele care privesc semnătura și ștampila reprezentantului legal avocat Y.

Constatând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.1 lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara prin Serviciul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, contestatoarea solicită anularea deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii ca fiind netemeinică și nelegală, susținând că și-a îndeplinit toate obligațiile de plată a impozitului pe venit și a contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate datorate pentru veniturile realizate pe anii 2011 - 2014, ca urmare a desfășurării unei activități independente - profesii liberale.

De asemenea, susține că organele fiscale nu au ținut cont că achitarea s-a efectuat prin plata voluntară în termenul legal, atât a diferențelor de impozit anual de regularizat, cât și a contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate, aceasta constituind una din modalitățile legale de stingere a unei obligații fiscale născute în baza unui raport juridic fiscal.

Totodată, organele fiscale nu au respectat comunicarea deciziilor de impunere, obligație ce le revine conform prevederilor legale ale art.44 și

art.45 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și care, coroborate cu prevederile art.86 din același act normativ, dobândesc și calitatea de înștiințări de plată a contribuabilului asupra plăților la care este obligat, producând efecte numai de la data comunicării.

II. Organele fiscale din cadrul AJFP Timiș, în temeiul art.88 lit.c) și art.119 alin.(4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au procedat la calcularea obligațiilor fiscale accesorii în sumă de ... lei, datorate pentru plata cu întârziere a diferențelor de impozit anual de regularizat și a contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate datorate de persoanele care realizează venituri din activități independente.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, având în vedere motivațiile contestatoarei, constatările organelor fiscale, actele normative în raport cu perioada în cauză, se rețin următoarele:

Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei din care, ... lei dobânzi și penalități de întârziere aferente diferențelor de impozit anual de regularizat și ... lei dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara prin Serviciul de soluționare a contestațiilor se poate pronunța pe fondul cauzei, în condițiile în care, documentele existente la dosar nu sunt de natură să clarifice complet și clar situația contribuabilei.

În fapt, obligațiile fiscale accesorii în sumă de ... lei, contestate de către petentă, au fost stabilite prin DECIZIA nr.../31.12.2014 referitoare la obligațiile de plată accesorii, emisă de către AJFP Timiș și sunt aferente unor diferențe de impozit rezultate din regularizarea anuală, stabilite în plus în sumă de ... lei.

De asemenea, obligațiile fiscale accesorii în sumă de ... lei, contestate de către petentă, sunt aferente debitelor de natura contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate în sumă de ... lei, transmise electronic de către CJAS Timiș.

Prin contestație, petenta a înțeles să conteste măsurile accesorii, invocând în esență faptul că și-a îndeplinit toate obligațiile de plată, atât a diferențelor de impozit anual de regularizat, cât și a contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate, ca urmare a desfășurării unei activități independente, iar organul fiscal nu a ținut cont că achitarea s-a efectuat prin plata voluntară în termenul legal, aceasta constituind una din modalitățile legale de stingere a unei obligații fiscale născute în baza unui raport juridic fiscal.

In drept, în ceea ce privește calcularea obligațiilor fiscale accesorii sunt incidente prevederile art.119, art.120 și art. 120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

Art.119 *“Dispoziții 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.(...)”

Art.120 *“Dobânzi*

(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.(...)”.

Art.120¹ *“Penalități de întârziere*

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art.120 alin.(2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.(...)”.

In temeiul acestor prevederi legale, se reține că, dobânzile și penalitățile de întârziere se calculează asupra sumelor datorate și neachitate la termenul de scadență de către debitor.

Dobânzile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere începând cu ziua imediat următoare termenului scadent până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Totodată, plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

In cauza analizată, se reține că petenta nu a contestat diferențele de impozit rezultate din regularizarea anuală, stabilite în plus în sumă de ... lei, fapt pentru care la data de 18.12.2014, cu OP nr.1, achită în contul impozitului pe venit suma de ... lei.

Se reține că petenta a înțeles să conteste măsurile accesorii, prin prisma faptului că și-a îndeplinit în termenul legal obligația de plată a impozitului pe venit datorat pentru veniturile realizate pe anul 2013.

Conform anexei la decizia de accesorii contestată, obligațiile fiscale accesorii în sumă de 211 lei sunt aferente diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă de ... lei, individualizate prin Decizia de impunere nr.../17.07.2014, calculate pentru perioada 22.10.2014 - 18.12.2014.

Totodată, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei a rezultat faptul că, la data de 20.10.2014, a fost comunicată Decizia de

impunere anuală nr.../01.10.2014 pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 2013, emisă de AJFP Timiș, prin care au fost constituite diferențele de impozit rezultate din regularizarea anuală, stabilite în plus în sumă de ... lei.

Prin prisma celor reținute, rezultă că debitul în sumă de ... lei reprezentând diferențe de impozit rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus, a fost individualizat prin Decizia de impunere anuală nr..., emisă atât la data de 17.07.2014, cât și la data de 01.10.2014.

De asemenea, referitor la contribuțiile de asigurări sociale de sănătate, conform Situației analitice debite plăți solduri - an fiscal 2014, editată la data de 16.03.2015, CJAS Timiș transmite electronic suma de ... lei (... lei CASS scadent la 02.12.2011 și ... lei CASS scadent la 26.11.2012), conform Borderoului 363.

Conform anexei la decizia de accesorii contestată, obligațiile fiscale accesorii în sumă de ... lei sunt aferente debitelor de natura contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate în sumă de ... lei, individualizate prin Doc.CASS .../23.07.2014, calculate pentru perioada 03.12.2011 - 20.12.2013.

Trebuie subliniat faptul că, documentul în cauză, prin care a fost individualizat debitului de ... lei, reprezentând contribuție de asigurări sociale de sănătate, nu se regăsește la dosarul cauzei.

Prin contestație, petenta a înțeles să conteste măsurile accesorii, invocând în esență faptul că, pentru veniturile realizate pe anii 2011 - 2014, a depus în termenul legal declarațiile aferente veniturilor estimate și realizate la AFP Timiș, comunicate în același timp și CJAS Timiș, și-a îndeplinit cu respectarea strictă a termenului legal obligațiile de plată și mai mult, Doc.CASS .../23.07.2014 prin care s-a individualizat creanța fiscală, nu i-a fost comunicat, nefiind înștiințată de existența acestuia.

Prin prisma celor reținute, rezultă că din documentele aflate la dosarul cauzei, nu se poate analiza pentru ce perioadă au fost stabilite în sarcina contestatoarei, contribuțiile de asigurări sociale de sănătate care au generat accesoriile, natura contribuțiilor respectiv, dacă sunt instituite ca urmare a regularizării anului fiscal precedent sau urmare a neîndeplinirii obligațiilor de plată, precum și dacă, titlul de creanță prin care au fost individualizate contribuțiile au fost comunicate contribuabilului respectiv, dacă persoana impozabilă avea cunoștință de titlurile de creanță privind CASS.

În speța sunt incidente și prevederile OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

Art.21 *“Creanțele fiscale*

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

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

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

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

Art.23 “Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(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.41 “Noțiunea de act administrativ fiscal

În înțelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

Art.45 “Opozabilitatea actului administrativ fiscal

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

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

Norme metodologice:

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

Art.85 “Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

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

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

Art.86 “Decizia de impunere

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

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

Art.116 alin.(5) “... creanțele sunt exigibile:

...d) la data comunicării deciziei, pentru obligațiile fiscale principale, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii stabilite de organele competente prin decizie”.

Se reține faptul că, în ceea ce privește plățile cu titlu de obligații fiscale principale, acestea se individualizează de către organul fiscal prin decizie de impunere care produce efecte juridice din momentul în care este comunicată contribuabilului, inclusiv în ceea ce privește calcularea accesoriilor aferente.

Efectul opozabilității titlului de creanță prin care s-a stabilit obligația principală constă în aceea că, autoritatea fiscală nu este în drept să calculeze accesorii și să pretindă plata acestora, câtă vreme nu a fost emis și comunicat acest titlu.

De asemenea, în ceea ce privește plățile cu titlu de diferențe de impozit anual de regularizat, potrivit Capitolului X “Venitul net anual impozabil” art.84 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“Stabilirea și plata impozitului anual datorat.

(1) Impozitul anual datorat se stabilește de organul fiscal competent pe baza declarației privind venitul realizat, prin aplicarea cotei de 16% asupra fiecăruia din următoarele:

[...] (7) Organul fiscal stabilește impozitul anual datorat pe baza declarației privind venitul realizat și emite decizia de impunere, la termenul și în forma stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(8) Diferențele de impozit rămase de achitat conform deciziei de impunere anuale 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.”

Întrucât din toate documentele existente la dosarul cauzei și analizând actul atacat prin prisma dispozițiilor legale incidente în materie de creanță fiscală și obligație fiscală corelativă, organul de soluționare nu poate să-și formeze o părere clară și fundamentată privind temeinicia modului de calcul al obligațiilor fiscale accesorii, se va face aplicațiunea prevederilor art.216 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: “*Soluții asupra contestației*

(3) 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.

(3^1) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborate cu prevederile pct.11.6. și pct.11.7. din OANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

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 accesoriilor aferente.”*

11.7. *“Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii”, și se va desființa DECIZIA nr.../31.12.2014 referitoare la obligațiile de plată accesorii, organul fiscal urmând să reanalizeze calculul de obligații fiscale accesorii, în funcție de prevederile legale invocate, toate datele din evidența pe plătitor și a documentelor existente în dosarul fiscal al contribuabilei.*

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, titlul IX privind soluționarea contestațiilor formulate împotriva măsurilor dispuse prin actele administrative fiscale, în baza referatului nr.../27.04.2015, se

DECIDE:

Desființarea DECIZIEI nr.../31.12.2014 referitoare la obligațiile de plată accesorii, emisă de către AJFP Timiș, cu privire la suma de ... lei, reprezentând obligații fiscale accesorii:

- ... lei - aferente diferenței de impozit anual de regularizat
- ... lei - aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate datorate de persoanele care realizează venituri din activități independente, urmând ca AJFP Timiș să reanalizeze situația fiscală a doamnei X, ținând cont de dispozițiile legale în vigoare și de reținerile din prezenta decizie.

Prezenta decizie se comunică la:

- doamna X din Chișoda
- Administrația județeană a finanțelor publice Timiș.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL,