

DECIZIA nr. 583 din 31.10.2017 privind soluționarea contestației
formulată de **TG**, cu domiciliul în, sector x, București,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG-....2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 2 a fost sesizată cu adresa nr.2017, înregistrată sub nr. MBR_REG-....2017 de către Administrația Sector X a Finanțelor Publice cu privire la soluționarea contestației domnului TG.

Obiectul contestației, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. C1 îl constituie decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. daccx2/31.12.2014, comunicată prin poștă în data de2017 prin care s-au stabilit accesorii aferente obligațiilor fiscale în sumă de **Sc lei**, din care:

- Sc1 lei dobânzi de întârziere aferente CASS datorată de persoanele care realizează venituri din activități independente
- Sc2 lei penalități de întârziere aferente CASS datorată de persoanele care realizează venituri din activități independente.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de domnul TG.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Prin contestația înregistrată sub nr. C1 contribuabilul TG solicită anularea pentru vădită nelegalitate a deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. daccx2/31.12.2014 arătând următoarele:

Din anexa la decizie reiese că la data de 31.12.2013/01.01.2014 figura cu debit CASS restant în sumă de L lei, iar la 31.12.2014 avea restante CASS în sumă de R lei, deși plățile anticipate CASS aferente anilor 2013 și 2014 stabilite prin decizii fiscale emise și comunicate au fost achitate integral și în termen, anterior scadențelor trimestriale.

Pentru perioada anterioară anului 2013 nu există acte administrative fiscale emise și comunicate, care să stabilească alte obligații fiscale CASS în afara celor care au stat la baza plăților efectuate, aspect reținut și de D.G.R.F.P. Craiova în decizia nr. dsc/2014 de soluționare a contestației sale, precum și Judecătoria Sector X București în sentința civilă nr. hjx/21.03.2017, soluția instanței bucurându-se de autoritate de lucru judecat potrivit dispozițiilor art. 430 Cod procedură civilă.

Contribuabilul arată că Protocolul-cadru aprobat prin Ordinul comun nr. 806/608/934/2012 prevedea predarea titlurilor de creanță, în original, comunicate în condițiile Codului de procedură fiscală și, în lipsa unor titluri de creanță, organul fiscal nu putea să "stingă" creanțe inexistente din sumele achitate în 2013 și 2014 conform deciziilor de impunere legal emise și comunicate și să pretindă accesorii

pentru obligații fiscale prevăzute de aceste decizii, deși acestea fuseseră achitate în termenul de scadență.

II. Prin decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. daccx2/31.12.2014, comunicată în ...2017 Administrația Sector X a Finanțelor Publice a stabilit în sarcina contribuabilului TG accesorii în sumă de Sc lei aferente CASS datorate de persoanele care realizează venituri din activități independente (Sc1 lei dobânzi și Sc2 lei penalități de întârziere).

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile contestatarului, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă persoana fizică datorează accesoriile stabilite de organele fiscale pe baza evidenței fiscale personale, în condițiile în care ordinea de stingere a obligațiilor fiscale principale CASS din plățile efectuate a fost influențată de obligațiile fiscale principale CASS transmise informatic de CNAS, fără să fi fost emis și comunicat un titlu de creanță în care să fi fost individualizate obligațiile CASS transmise.

În fapt, prin decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. daccx2/31.12.2014 au fost stabilite în sarcina contribuabilului TG accesorii în sumă de Sc lei dobânzi și penalități de întârziere aferente CASS datorată de persoanele care realizează venituri din activități independente, pentru debite individualizate prin deciziile de impunere plăți anticipate nr. dipa1/26.02.2013 (pentru anul 2013) și nr. dipa3/26.02.2014, modificată prin decizia nr. dipa4/29.06.2014 (pentru anul 2014).

Din situația analitică debite-plăți-solduri și din documentele la dosarul cauzei reiese că la 31.12.2013 contribuabilul figura cu obligații CASS restante în sumă de R1 lei reprezentând:

- a) obligații în sumă de P3 lei, din care:
 - L lei CASS aferentă anului 2011, obligație transmisă informatic de CASMB;
 - P1 lei CASS aferentă plăților anticipate 2013 stabilită prin decizia de impunere plăți anticipate nr. dipa1/26.02.2013, modificată prin decizia nr. dipa2/30.06.2013 (25.03.2013 – P1/x lei, 25.06.2013 – P1/x lei, 25.09.2013 – P1/y lei și 20.12.2013 – P1/y lei);
 - P2 lei accesorii CASS stabilite prin decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. daccx1/31.12.2013;
- b) plăți efectuate: P1 lei (P1/x lei în 20.03.2013, P1/x lei în 25.06.2013, P1/y lei în 20.09.2013 și P1/y lei în 12.12.2013);
- c) obligație restantă: P3 lei – P1 lei = R1 lei.

În anul 2014 situația analitică debite-plăți-solduri se prezintă astfel:

- a) obligații în sumă de P4 lei, din care:
 - R1 lei obligații neachitate în sold la 31.12.2013;
 - P5 lei CASS aferentă plăților anticipate 2014 stabilită prin decizia de impunere plăți anticipate nr. dipa3/26.02.2014, modificată prin decizia nr. dipa4/29.06.2014 (25.03.2014 – P5/x lei, 25.06.2014 – P5/x lei, 25.09.2014 – P5/y lei și 22.12.2014 – P5/y lei);
 - Sc lei accesorii CASS stabilite prin decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. daccx2/31.12.2014;

- (-) P2 lei accesorii CASS stabilite prin decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. daccx1/31.12.2013, desființată prin decizia de soluționare a contestației nr. dsc/2014;

b) plăți efectuate: P6 lei (P5/x lei în 21.04.2014, P5/x_q lei în 23.06.2014, P5/y lei în 22.09.2014 și P5/y lei în 12.12.2014);

c) obligație restantă: P4 lei – P6 lei = R3 lei.

Din cele prezentate anterior reiese că, în cazul domnului TG, plățile efectuate în anul 2013 au stins atât obligațiile transmise informatic de CASMB aferente anului 2011, cât și parțial din obligațiile fiscale stabilite pentru anul 2013 prin decizii de impunere plăți anticipate, astfel că plățile efectuate în anul 2014 au stins mai întâi, în ordinea vechimii, obligații fiscale reprezentând plățile anticipate aferente anului 2013 rămase în sold la 31.12.2013 (L lei) și numai parțial (F lei) din obligațiile fiscale reprezentând plățile anticipate aferente anului 2014. Accesoriiile calculate în anul 2013 prin decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. daccx1/31.12.2013 în sumă de P2 lei au fost scăzute din evidența fiscală urmare deciziei de soluționare a contestației nr. dsc/2014, în considerentele acestei din urmă decizii arătându-se că din documentele existente în dosarul cauzei nu se pot identifica debitele pentru care au fost calculate accesoriiile contestate.

La dosarul contestației se află și emailul datat 28.07.2017 prin care reprezentanții CASMB comunică faptul că domnul TG figurează în baza de date a CNAS cu debite principale CASS în sumă de L lei, fără a fi emis și comunicat titlul de creanță.

De asemenea, în sentința civilă nr. hjx/21.03.2017 pronunțată în dosarul nr. dscecx/4/2016 având ca obiect "contestație la executare", Judecătoria Sectorului X București a reținut că suma de L lei a fost stabilită nelegal, în lipsa unui titlu de creanță care să fi fost adus la cunoștința contestatorului, iar intimata (organul fiscal) "în mod nelegal a imputat plățile efectuate de către contestator în baza titlurilor de creanță reprezentate de Deciziile de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe venit/contribuții de asigurări sociale de sănătate/contribuții de asigurări sociale pentru anii 2013-2016 acestei creanțe fiscale". Sentința civilă a rămas definitivă în urma respingerii apelului organului fiscal prin hotărârea nr. hjy/15.09.2017 pronunțată de Tribunalul București în același dosar.

În drept, potrivit art. 45, art. 85, art. 110, art. 111, art. 111¹, art. 115, art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 45. - (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 nici un efect juridic".

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

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

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

"Art. 110. - (1) În sensul prezentului titlu, colectarea constă în exercitarea acțiunilor care au ca scop stingerea creanțelor fiscale.

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

(3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

- a) decizia de impunere;
- b) declarația fiscală;
- c) decizia referitoare la obligații de plată accesorii; [...].

“Art. 111. – (1) **Creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează**”.

“Art. 111¹. – Creanțele fiscale pentru care, potrivit Codului fiscal sau altor legi care le reglementează, scadența și termenul de declarare se împlinesc la 25 decembrie **sunt scadente și se declară până la data de 21 decembrie**. În situația în care data de 21 decembrie este zi nelucrătoare, creanțele fiscale sunt scadente și se declară până în ultima zi lucrătoare anterioară datei de 21 decembrie”.

“Art. 115. – (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 acelui 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: [...]**

b) **toate obligațiile fiscale principale, în ordinea vechimii**, și apoi obligațiile fiscale accesorii, în ordinea vechimii. [...]

(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”.**

“Art. 119. – (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen **dobânzi și penalități de întârziere**”.

“Art. 120. – (1) **Dobânzile** 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. – (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”.

Astfel, conform dispozițiilor legale anterior citate, colectarea creanțelor fiscale ce are drept scop stingerea creanțelor fiscale în ordinea vechimii stabilită de lege se poate face doar în baza unui titlu de creanță fiscală, respectiv în baza unei declarații de impunere întocmită de contribuabili în cazul obligațiilor fiscale stabilite prin autoimpunere sau în baza unei decizii de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri și care trebuie comunicată contribuabililor, pentru a fi opozabilă acestora și a produce efecte juridice.

În ceea ce privește transferarea competenței de administrare a contribuțiilor sociale datorate de persoanele fizice care obțin venituri din activități independente, prin art. V din O.U.G. nr. 125/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal au fost stabilite următoarele:

“Art. V. – (1) Începând cu data de 1 iulie 2012, competența de administrare a contribuțiilor sociale obligatorii datorate de **persoanele fizice** prevăzute la cap. II și III din titlul IX² al Codului fiscal **revine Agenției Naționale de Administrare Fiscală**.

(2) **Competența de administrare a contribuțiilor sociale datorate de persoanele fizice prevăzute la alin. (1) pentru veniturile aferente perioadelor fiscale anterioare datei de 1 ianuarie 2012**, precum și perioadei 1 ianuarie-30 iunie 2012 cu titlu de contribuții sociale aferente anului 2012 și, totodată, pentru soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative prin care s-a făcut stabilirea **revine caselor de asigurări sociale, potrivit legislației specifice aplicabile fiecărei perioade**.

(3) Prin excepție de la prevederile alin. (2), în cazul efectuării inspecției fiscale pentru perioade anterioare datei de 1 ianuarie 2012, stabilirea contribuțiilor sociale, precum și soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative prin care s-a făcut stabilirea revin organelor fiscale prevăzute la alin. (1).

(4) **Începând cu data de 1 iulie 2012, casele de asigurări sociale predau organelor fiscale** din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în vederea colectării, creanțele reprezentând contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice prevăzute la cap. II și III din titlul IX² al Codului fiscal, stabilite și neachitate până la data de 30 iunie 2012. Predarea-preluarea se face până la data de 30 septembrie 2012, **pe titluri de creanță și pe scadențe, pe baza protocolului de predare-primire și a următoarelor documente:**

a) înscrisuri în care sunt individualizate creanțele datorate și neachitate până la data predării-preluării și care reprezintă titluri executorii;

b) situația soldurilor contribuțiilor stabilite până de data de 30 iunie 2012 și neîncasate până la aceeași dată;

c) o copie a titlurilor în care sunt individualizate plățile anticipate stabilite pentru anul 2012;

d) orice alte informații disponibile, necesare urmăririi și verificării sumelor datorate.

(5) Procedura de predare-primire a documentelor și informațiilor prevăzute la alin. (4) va fi aprobată prin ordin comun al ministrului finanțelor publice, al ministrului muncii, familiei și protecției sociale și al ministrului sănătății, în termen de 30 zile de la data publicării prezentei ordonanțe de urgență în Monitorul Oficial al României, Partea I.

(6) Sumele reprezentând contribuțiile prevăzute la alin. (1), inclusiv dobânzile, penalitățile de întârziere sau majorările de întârziere, pentru care dreptul de a stabili și/sau dreptul de a cere executarea silită s-au prescris până la data preluării în administrare a acestora de către Agenția Națională de Administrare Fiscală rămân în responsabilitatea caselor de asigurări sociale.

(7) După stabilirea contribuțiilor sociale obligatorii datorate de persoanele fizice potrivit alin. (2), casele de asigurări sociale transmit Agenției Naționale de Administrare Fiscală o copie a titlurilor în care sunt individualizate contribuțiile sociale astfel stabilite, până cel târziu la data de 30 iunie 2014, inclusiv.

(8) **Începând cu data de 1 iulie 2012, contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice prevăzute la cap. II și III din titlul IX² al Codului fiscal se achită la unitățile Trezoreriei Statului din cadrul organelor fiscale în raza cărora sunt luați în administrare contribuabilii, în conturi de venituri bugetare distincte, codificate cu codul de identificare fiscală al contribuabililor”.**

În conformitate cu prevederile cap. II din Protocolul – cadru de predare – primire a documentelor și informațiilor privind contribuțiile sociale obligatorii datorate de persoanele fizice prevăzute la cap. II și III din Titlul IX² al Codului fiscal, aprobat prin Ordinul comun MFP/MS/MMFPS nr. 809/608/934/2012:

„1. Obiectul predării-primirii îl constituie:

a) **înscrierile, în original, în care sunt individualizate creanțele datorate și neachitate până la data predării-preluării și care reprezintă titluri executorii;**
[...]

f) titlurile de creanță, în original, prevăzute la pct. 3, comunicate în condițiile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu excepția celor care nu au fost comunicate potrivit art. 44 din Codul de procedură fiscală și care vor fi comunicate de către organele competente ale Agenției Naționale de Administrare Fiscală în a căror rază teritorială își au domiciliul asigurații.

3. Predătorii vor comunica asiguraților, în primele 15 zile ale lunii iunie 2012, titlurile de creanță în care sunt stabilite atât obligațiile principale restante la data de 31 mai 2012, cât și obligațiile fiscale accesorii calculate până la aceeași dată, pentru creanțele fiscale care nu au fost individualizate în alte titluri de creanță comunicate asiguraților. Prin excepție, aceste titluri de creanță care nu au fost comunicate potrivit art. 44 din Codul de procedură fiscală până la data de 30 iunie 2012, vor fi comunicate de către organele competente ale Agenției Naționale de Administrare Fiscală în a căror rază teritorială își au domiciliul asigurații, predătorii având obligația să pună la dispoziția acestora, în format electronic, toate informațiile necesare în vederea calculării obligațiilor fiscale accesorii, cum ar fi: scadența obligației fiscale principale, quantumul acesteia ramas nestins, data până la care s-au calculat obligațiile fiscale accesorii etc.

3.1. Obligațiile fiscale accesorii se vor actualiza și comunica, atât pentru obligațiile fiscale principale pentru care s-a început executarea silită, cât și pentru cele pentru care executarea silită nu a fost începută.

3.2. Penalitățile de întârziere se vor calcula numai pentru obligațiile fiscale principale care se pot încadra definitiv în una din situațiile prevăzute de art. 1201 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pentru creanțele fiscale principale a căror scadență a fost depășită cu mai mult de 90 de zile, ori pentru creanțele achitate total sau parțial în intervalul 31 – 90 zile de la scadență”.

În speță, din documentația existentă la dosar reiese că organele fiscale **au stins din plățile** efectuate de contribuabilul TG **în perioada 2013-2014 și obligații fiscale principale CASS** transmise informatic de Casa de Asigurări de Sănătate a Municipiului București **cu scadențe** anterioare acestei perioade (din 2011), **fără ca aceste obligații** în quantum de L lei **să aibă la bază un titlu de creanță, ceea ce a influențat ordinea de stingere a obligațiilor fiscale principale CASS cu scadențe în anul 2014 și, implicit, și calculul accesoriilor** stabilite prin decizia contestată de contribuabil.

Lipsa titlului de creanță pentru debitul CASS de L lei a fost recunoscută de către Casa de Asigurări de Sănătate a Municipiului București și a fost stabilită cu putere de lucru judecat și de instanța judecătorească în considerentele sentinței civile nr. hjx/21.03.2017.

Prin urmare, având în vedere că accesoriile stabilite în sarcina contribuabilului prin decizia contestată sunt influențate de faptul că plățile efectuate de contribuabil în anul 2014 pentru achitarea debitelor curente au fost utilizate pentru

stingerea unor debite restante care provin din înregistrarea în evidența fiscală a unor obligații fiscale principale CASS, fără să existe un titlu de creanță emis și comunicat care să fi stat la baza înregistrării acestor obligații, situație constatată și de instanța judecătorească, faptul că obligațiile de plată anticipată aferente anilor 2013-2014 au fost achitate integral și în termen, precum și propunerea organului fiscal din referatul ce însoțește dosarul cauzei urmează a se admite contestația contribuabilului TG pentru accesorii aferente CASS în sumă de Sc lei stabilite prin decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. daccx2/31.12.2014, cu aplicarea prevederilor art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 279. – (1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat”.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 45, art. 85, art. 110, art. 111, art. 111¹, art. 115, art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct. 1 lit. a) din capit. II din Protocolul – cadru de predare – primire a documentelor și informațiilor privind contribuțiile sociale obligatorii datorate de persoanele fizice prevăzute la cap. II și III din Titlul IX² al Codului fiscal, aprobat prin Ordinul comun MFP/MS/MMFPS nr. 809/608/934/2012 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

Admite contestația formulată de TG și anulează decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. daccx2/31.12.2014, emisă de Administrația Sector X București pentru suma de Sc lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente CASS datorată de persoanele care realizează venituri din activități independente (cod 111).

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.