

DECIZIA nr. 202/22.05.2020

privind soluționarea contestației formulate de contribuabilul X,
înregistrată la DGRFPB sub nr...../23.01.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată de Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice, cu adresa nr...../06.01.2020 înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București sub nr...../23.01.2020, completată cu adresa nr...../21.04.2020 înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr...../29.04.2020 asupra contestației formulate de doamna X cu domiciliul în București, sector 3, Intr. nr....., bl....., sc....., et....., ap.....

Obiectul contestației înregistrată la organele fiscale din cadrul Administrației Sector 3 a Finanțelor Publice sub nr...../13.12.2019 îl constituie Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr...../31.12.2018, comunicată prin remitere sub semnătură în data de **02.12.2019**, prin care s-au stabilit accesorii în sumă de lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de persoane fizice - Regularizări (cod 460).

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 doamna X.

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

I. Prin contestația formulată, contestatara solicită anularea deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, pe motiv că persoana fizică X nu poate fi obligată la plata unor contribuții datorate de ex-contribuabilul entitatea juridică X - Persoana Fizică Autorizată, identificat cu număr de înregistrare la Registrul Comerțului și Cod de identificare fiscală pe considerentul că cele două persoane constituie entități distincte cu patrimonii distincte.

De asemenea, contestatara precizează că prin cererea înregistrată la data de 15.03.2016 la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul București cu nr....., a solicitat radierea firmei X Persoană Fizică Autorizată, iar la data de 16.03.2016 prin intermediul Rezoluției nr..... a fost admisă cererea și s-a dispus radierea din Registrul Comerțului.

II. Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr...../31.12.2018 organele fiscale din cadrul Administrației Sector 3 a Finanțelor Publice au stabilit obligații fiscale accesorii în sumă totală de lei, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de persoane fizice - Regularizări (cod 460), în baza art.98, lit.c) și art.173 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, motivațiile contestatarii și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă contribuabila datorează dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate rezultată din regularizarea anuală aferentă anului 2012, în condițiile în care argumentele aduse în susținere nu privesc defel temeiurile legale din Codul de procedură fiscală în baza cărora contribuabilul datorează accesoriile aferente contribuției corespunzătoare veniturilor realizate și a fost emisă decizia de impunere contestată.

În fapt, doamna X figurează înscrisă în evidențele fiscale aferente anului 2012, în calitate de persoană fizică identificată cu CNP, care a obținut venituri din activități independente - venituri din activități comerciale - activități de consultanță pentru afaceri și management.

Pentru anul 2012, contribuabila a depus declarația privind venitul realizat nr...../20.03.2013, în care a menționat un venit net anual în sumă de lei.

Conform informațiilor din baza de date a organelor fiscale cu privire la veniturile obținute de contribuabilă și a declarației nr...../20.03.2013, Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice a emis pe numele acesteia Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2012 nr...../19.11.2017, comunicată prin remitere sub semnătură în data de 05.12.2017, prin care au stabilit următoarele:

- bază de calcul CASS: lei;
- contribuție CASS anuală datorată: lei;
- obligații privind plățile anticipate: lei;
- diferențe CASS rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus: lei - lei

= lei.

Accesoriile în sumă totală de lei (**dobânzi în sumă de lei + penalități de întârziere în sumă de lei**), calculate pentru perioada 06.02.2018 - 31.12.2018, conform Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr...../31.12.2018 sunt aferente obligațiilor individualizate prin decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2012 nr...../19.11.2017.

Diferența de contribuție de asigurări sociale de sănătate rezultată din regularizarea anuală stabilită în plus, în sumă de lei, prin decizia de impunere anuală menționată anterior, nu a fost achitată de contribuabilă așa cum rezultă din situația analitică debite plăți solduri editată de organul fiscal la data de 12.02.2020.

Contribuabila X înțelege să conteste Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr...../31.12.2018 pe motiv că este emisă greșit pe numele persoanei fizice X, susținând că PFA X avea calitatea de contribuabil, iar această entitate a fost radiată de la Registrul Comerțului la data de 16.03.2016.

În drept, potrivit art.1, art.21, art.22, art.93, art.95, art.98, art.152, art.153, art.154, art.157, art.163, art.173, art.174 și art.176 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 1 - Definiții

*În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:
[...]*

37. titlu de creanță fiscală - actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează creanța fiscală”.

“Art. 21 - 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 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. 93 - Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(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.

(3) Dispozițiile alin. (2) sunt aplicabile și în cazurile în care creanțele fiscale sunt scutite la plată conform reglementărilor legale, precum și în cazul unei rambursări de taxă pe valoarea adăugată“.

“Art. 95 - Decizia de impunere

(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 plata accesorii constituie și instiințări de plata, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plata.”

“Art. 98 - Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

[...]

c) deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii”

”Art. 152. - Colectarea creanțelor fiscale

(1) În sensul prezentului titlu, colectarea creanțelor fiscale reprezintă totalitatea activităților care au ca scop stingerea creanțelor fiscale.

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

“Art. 153 - Evidența creanțelor fiscale

(1) În scopul exercitării activității de colectare a creanțelor fiscale, organul fiscal organizează, pentru fiecare contribuabil/plătitor, evidența creanțelor fiscale și modul de stingere a acestora. Evidența se organizează pe baza titlurilor de creanță fiscală și a actelor referitoare la stingerea creanțelor fiscale.

(2) Contribuabilul/Plătitorul are acces la informațiile din evidența creanțelor fiscale, la cererea acestuia, adresată organului fiscal competent.

(3) Accesul la evidența creanțelor fiscale se efectuează potrivit procedurii și condițiilor aprobate, astfel:

a) prin ordin al președintelui A.N.A.F., în cazul evidenței creanțelor fiscale organizate de organul fiscal central; (...).”

”Art. 154 - Scadența creanțelor fiscale

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

”Art. 157 - Obligații fiscale restante

(1) Prin **obligații fiscale restante** se înțelege:

a) obligații fiscale pentru care s-a împlinit scadența sau termenul de plată”

"Art. 163 - Dispoziții privind efectuarea plății

(7) Plata obligațiilor fiscale, altele decât cele prevăzute la alin. (2), se efectuează de către debitori, distinct pe fiecare tip de creanță fiscală".

"Art. 173 - Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(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 - 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 de impunere 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".

"Art. 176 - Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

În privința scadenței obligației de plată principale (debit aferent contribuției de asigurări sociale de sănătate) sunt incidente prevederile art.296²¹ și art.296²⁵ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2012, conform căroră:

"Art. 296²¹ - Contribuabili

(1) Următoarele persoane au calitatea de contribuabil la sistemul public de pensii și la cel de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, după caz:[...]

c) persoanele cu statut de persoană fizică autorizată să desfășoare activități economice

(2) Persoanele prevăzute la alin. (1) datorează contribuții sociale obligatorii pentru veniturile realizate, numai dacă aceste venituri sunt impozabile potrivit prezentului cod".

"Art. 296²⁵ - Declararea, definitivarea și plata contribuțiilor sociale

(1) Declararea veniturilor care reprezintă baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale se realizează prin depunerea unei declarații privind venitul asigurat la sistemul public de pensii, precum și a declarației de venit estimat/norma de venit prevăzută la art. 81 și a declarației privind venitul realizat prevăzută la art. 83, pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate.

(2) Obligațiile anuale de plată ale contribuției de asigurări sociale de sănătate se determină pe baza declarațiilor menționate la alin. (1), prin aplicarea cotei prevăzute la art. 296¹⁸ alin. (3) lit. b¹) asupra bazelor de calcul prevăzute la art. 296²².

(4) Stabilirea obligațiilor anuale de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate se realizează prin decizia de impunere anuală, pe baza căreia se regularizează sumele datorate cu titlu de plăți anticipate.

(5) Obligațiile anuale de plată a contribuției de asigurări sociale sunt cele stabilite prin decizia de impunere prevăzută la art. 296²⁴ alin. (3)".

(6) Plata contribuției de asigurări sociale de sănătate stabilită prin decizia de impunere

anuală se efectuează în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei, iar sumele achitate în plus se compensează sau se restituie potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală.”

Prin urmare, conform dispozițiilor legale anterior citate, persoana fizică care obține venituri din desfășurarea unei activități economice (comerciale) autorizate să funcționeze ca persoană fizică autorizată, are calitatea de contribuabil la sistemul public de asigurări sociale de sănătate și în această calitate este obligată să achite contribuția de asigurări sociale de sănătate stabilită prin decizie de impunere emisă de organele fiscale.

Organul fiscal emite titluri de creanță în baza cărora realizează colectarea creanțelor fiscale, stingerea obligațiilor de plată efectuându-se cu respectarea ordinii legale, expres prevăzută de Codul de procedură fiscală, iar pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată sau plata cu întârziere a creanțelor, debitorul datorează dobânzile de întârziere și penalitățile de întârziere.

În ceea ce privește argumentele invocate în susținerea contestației acestea sunt neîntemeiate având în vedere următoarele considerente:

- debitul principal asupra căruia au fost calculate accesoriile a fost stabilit în mod legal în sarcina persoanei fizice X identificata cu CNP, așa că și accesoriile trebuiau stabilite tot în sarcina persoanei fizice identificată cu CNP având în vedere principiul de drept potrivit căruia “accesoriile urmează principalul”;
- pentru decizia de impunere prin care a fost stabilit debitul principal contestatara nu face dovada atacării acesteia în procedura administrativă și/sau judiciară aplicabile;
- mai mult, argumentul contestatarii privind faptul că obligația de plată aparține unei entități juridice este total neîntemeiată în condițiile în care persoana fizică autorizată nu este persoană juridică, aspect ce rezultă fără dubiu din analiza O.U.G. nr.44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale care prevede faptul că persoanele fizice pot desfășura activități economice având obligația înregistrării la Oficiul Registrului Comerțului, iar art.18 prevede că: **“Persoana fizică ce desfășoară activități economice ca PFA este asigurată în sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale și are dreptul de a fi asigurată în sistemul asigurărilor sociale de sănătate și al asigurărilor pentru șomaj, în condițiile prevăzute de lege”**.

Din coroborarea art.18 din O.U.G. nr.44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale cu art.296²² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultă că are calitate de contribuabil persoana fizică, tot persoana fizică având și obligația de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate și nu entitatea în care își desfășoară activitatea aceasta.

- art.266 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală nu este incident prezentei cauze întrucât obligația de plată incumbă persoanei fizice și nu persoanei fizice autorizate, iar actul atacat este emis pentru persoana fizică identificată cu CNP;
- pentru anularea obligațiilor de plată accesorii reglementată de O.G. nr.6/2019 privind instituirea unor facilități fiscale trebuie îndeplinite condițiile expres reglementate de acest act normativ. Obligațiile de plată accesorii nu s-au stins la data radierii persoanei fizice autorizate de la Oficiul Registrului Comerțului deoarece obligația de plată principală și implicit cea accesorie sunt în sarcina persoanei fizice identificată cu CNP;
- mai mult, decizia de impunere contestată vizează obligații fiscale accesorii aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2012, an în care contribuabila a desfășurat activitate, a declarat veniturile realizate prin declarația privind venitul realizat nr...../20.03.2013, radierea de la Oficiul Registrului Comerțului fiind efectuată ulterior, respectiv în anul 2016.

De asemenea, potrivit art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 276 - Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.

Față de cele anterior prezentate și având în vedere dispozițiile legale mai sus citate, organul de soluționare a contestației reține că doamna X datorează suma de lei, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr...../31.12.2018, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art.296²¹ și art.296²⁵ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2012, art.18 din O.U.G. nr.44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, art.1, art.21, art.22, art.93, art.95, art.98, art.152, art.153, art.154, art.157, art.163, art.173, art.174, art.176 și art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de doamna X împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr...../31.12.2018 emisă de Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice în ceea ce privește accesoriile (dobânzi și penalități de întârziere) aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de persoane fizice - Regularizări (cod 460) în sumă de lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.