

DECIZIA nr. 2344 / 26.02.2019

privind contestația formulată de d-nul X, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR/09.02.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. Timiș - Serviciul Evidență Plătitori Persoane Fizice, cu adresa nr./08.02.2018 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR/09.02.2018, asupra contestației formulate de

D-nul X,
CNP:
cu domiciliul în loc. ...

înregistrată la A.J.F.P. Timiș sub nr. TMG_REG/11.01.2018 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR/09.02.2018.

Petentul X formulează contestație împotriva:

1. Situației analitice debite plăți solduri din data de 24.07.2017;
2. Deciziei referitoare la obligații de plată accesorii nr. din 01.07.2012;
3. Adresei de înștiințare privind înființarea popririi nr./23.11.2017, dosar executare nr., emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș.

Referitor la capătul de cerere prin care petentul s-a îndreptat împotriva Deciziei referitoare la obligații de plată accesorii nr. din 01.07.2012, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș:

Suma contestată este de lei și reprezintă accesorii aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate, cod 111, înscrisă în Decizia referitoare la obligații de plată accesorii nr. din 01.07.2012.

Contestația a fost semnată de petent, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În ceea ce privește respectarea termenului legal de depunere a contestațiilor, conform art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se constată următoarele:

Din verificarea îndeplinirii condițiilor de procedura reglementate de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, referitor la termenul de depunere a contestației, organul de soluționare a

contestației a constatat că, petentul X a formulat și depus contestația la data de 11.01.2018, conform ștampilei Serviciului Registratură al A.J.F.P. Timiș aplicată pe originalul contestației formulate.

Decizia contestată a fost transmisă petentului cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire, însă așa cum rezultă și din cuprinsul Referatului cu propuneri de soluționare emis de organele fiscale ale A.J.F.P. Timiș, existent în original la dosarul cauzei, fotocopia confirmării de primire nu există la dosarul contestației și nici la dosarul fiscal al petentului.

Structura de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.R.F.P. Timișoara a efectuat demersuri, conform documentelor existente la dosarul cauzei – prin corespondență e-mail – atât la A.J.F.P. Timiș în calitate de organ emitent al actului atacat, cât și la U.I.R. Vâlcea, până la data prezentei acestea nefiind concretizate în dovezi din care să rezulte cu puterea evidenței data la care petentul a luat cunoștință de Decizia referitoare la obligații de plată accesorii nr. din 01.07.2012, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș

În drept, potrivit pct. 3.6. din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„3.6. În condițiile în care din actele dosarului cauzei nu se poate verifica respectarea termenului de depunere a contestației, iar în urma demersurilor întreprinse nu se poate face dovada datei la care contestatorul a luat cunoștință de actul administrativ-fiscal atacat, inclusiv în situația în care comunicarea prin publicitate a fost viciată prin nerespectarea procedurii în materie, aceasta va fi considerată depusă în termenul legal.

În situația depunerii prin poștă a contestației, organul emitent al actului administrativ fiscal atacat este obligat să anexeze la dosarul contestației plicul prin care a fost transmisă contestația.”

Pe cale de consecință, în condițiile în care, din actele dosarului cauzei nu s-a putut verifica respectarea termenului de depunere a contestației, iar în urma demersurilor întreprinse nu se poate face dovada datei la care contestatarul a luat cunoștință de actul administrativ-fiscal atacat, aceasta va fi considerată depusă în termenul legal de 45 de zile de la data comunicării prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petentul X contestă Decizia referitoare la obligații de plată accesorii nr./01.07.2012 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș, solicitând anularea deciziei contestate pentru suma de lei, reprezentând obligații de plată accesorii aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate, pe motivul că sumele restante sunt preluate de la Casa de Asigurări de Sănătate a județului Timiș începând cu luna iunie 2012, iar acestea reprezintă CASS pentru anul 2008 (regularizare) și pentru anul 2009 (anticipat) – conform documentului emis de CNAS nr./09.01.2018.

De asemenea petentul susține în cuprinsul contestației formulate cum că: „până în luna iulie din anul 2017, nu mi s-a adus la cunoștință de nici una din sumele restante”.

În opinia petentului, conform prevederilor art. 110 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, pentru obligațiile fiscale aferente anului 2009, a intervenit termenul de prescripție de 5 ani.

II. Prin Decizia referitoare la obligații de plată accesorii nr./01.07.2012, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Timiș au stabilit în sarcina petentului X, în temeiul art. 88 lit.c) și art.119 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate în sumă totală de lei.

III. Luând în considerare constatările organului fiscal, motivele invocate de contestatar, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă în mod corect și legal A.J.F.P. Timiș a emis Decizia referitoare la obligații de plată accesorii nr./01.07.2012 – act administrativ asimilat unei decizii de impunere – în condițiile în care anexa la Decizia referitoare la obligații de plată accesorii nr./01.07.2012, nu conține numărul și data titlurilor de creanță prin care s-au stabilit și individualizat obligațiile de natura CASS generatoare de accesorii și având în vedere că A.J.F.P. Timiș a instituit aceste accesorii în sarcina petentului în baza Situației analitice debite plăți solduri, fără a deține dovada existenței și comunicării către petent a titlurilor de creanță prin care s-a individualizat suma de plată.

În fapt, organele fiscale au stabilit în sarcina contestatorului prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. din 01.07.2012 accesorii aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate (cod 111) sumă totală de lei.

În drept, potrivit art. 45, art. 85, art. 110, art. 111, art. 111¹, art. 115 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 aceluși 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”.*

În ceea ce privește modalitatea de calcul a dobânzilor de întârziere care fac obiectul acestei contestații, prevederile art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) și (2) și art. 120¹ alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“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. (...).”

De asemenea, potrivit art. 173, art. 174 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, valabil din anul 2016:

„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.”

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) înscrisurile, 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, cuantumul acesteia rămas 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”.

Se reține că, potrivit Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 125/2011, începând cu 1 iulie 2012, competența de administrare a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate prin Codul Fiscal și datorate de persoanele fizice revine Agenției Naționale de Administrare Fiscală (ANAF).

Competența de administrare a contribuțiilor sociale datorate de către aceste persoane, 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.

Începând data de 1 iulie 2012, casele de asigurări sociale au obligația de a preda organelor fiscale din subordinea ANAF, în vederea colectării, creanțele reprezentând contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice, stabilite și neachitate până la 30 iunie 2012, obiectul predării-primirii constituindu-l printre altele și **înscrisurile, în original**, în care sunt individualizate creanțele datorate și neachitate până la data predării-preluării și care reprezintă titluri executorii, **titlurile de creanță, în original**, în care sunt individualizate creanțele datorate începând cu data de 1 iulie 2012 (ex. titlurile în care sunt individualizate plățile anticipate, declarații individuale de asigurare sau alte înscrisuri întocmite în acest sens) și situația soldurilor contribuțiilor stabilite până la data de 30 iunie 2012 și neîncasate până la aceeași dată.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../01.07.2012, AJFP Timiș a calculat accesorii în sumă de ... lei aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate datorate de persoane care realizează venituri din activități independente și persoanele care nu realizează venituri.

Conform Anexei la decizia nr./01.07.2012, s-au înscris următoarele:

- la rubrica „Documentul prin care s-a individualizat suma de plată” este înscris „..... din ..”, fără a fi individualizat în mod expres vreun document;

- în coloana „Categorie de sumă” sunt înscrise categoriile de natura penalităților și dobânzilor, în ultima coloană „Suma accesoriu” fiind 155 lei corespunzătoare categoriei de sumă penalitate și 547 lei corespunzătoare categoriei de sumă dobândă;

- rubrica „Perioada” – coloana a patra – nu conține nicio perioadă la care să se raporteze accesoriile stabilite, rândurile aferente acestei coloane conținând doar semnul „-“;

- rubricile „Suma debit” și „Zile/luni” nu au completate nicio mențiune;

- în coloana „Cota” este inserat doar semnul „%”, lipsind cota efectivă avută în vedere pentru obținerea accesoriilor.

Prin Ordinul nr. 1.850/2009 privind modificarea și completarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.438/2009 pentru aprobarea modelelor unor formulare utilizate în domeniul colectării creanțelor fiscale, a fost introdus modelul formularului „Decizie referitoare la obligațiile de plată accesorii”, cod M.F.P. – A.N.A.F. 14.13.45.99 (care se regăsește atât în subsolul deciziei de accesorii, cât și al anexei la aceasta).

Conform Ordinului nr. 1.850/2009 ultima frază din decizia de accesorii este:

„Detaliile referitoare la modul de calcul al sumelor reprezentând accesorii aferente obligațiilor fiscale se află în anexă.”

Însă din consultarea Anexei la decizia de calcul accesorii contestată, rezultă că în cuprinsul acesteia nu se regăsesc informațiile pe care legiuitorul le-a introdus în tabelul reprezentând „Anexă la Decizia nr. din 01/07/2012”, respectiv: „Documentul prin care s-a individualizat suma de plată”, „Perioada”, „Suma debit”, „Zile/luni” și respectiv „Cota”.

Mai mult, conform Ordinului nr. 1.850/2009, s-a stipulat că în rubrica „**Documentul prin care s-a individualizat suma de plată**”, se va înscrie „**denumirea documentului care constituie titlu de creanță și prin care s-a individualizat creanța principală, numărul și data.**”, informații care așa cum am arătat în cele ce preced nu se regăsesc în Anexa la Decizia nr./01.07.2012, contestată.

Potrivit precizărilor organului emitent al actului contestat, respectiv AJFP Timiș: „prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr./01.07.2012 au fost calculate accesorii în sumă de lei, aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate, dar din anexa la decizie nu

rezultă debitul și perioada pentru care s-au calculat accesoriile și nici cota aplicată.

Din „*Situația analitică debite plăți solduri*” editată în data de 06.02.2018, se reține că la data de 30.06.2012 AJFP Timiș a preluat în format electronic de la Casa de Asigurări Sociale de Sănătate Timiș un sold restant în sumă de lei reprezentând obligație fiscală principală CASS și accesoriile aferente.

Menționăm că soldul restant în sumă de lei preluat în format electronic de către organul fiscal, a fost confirmat de către CJAS Timiș prin adresa nr./09.01.2018.

Sumele stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr./01.07.2012 au fost generate de către CJAS Timiș și transmise informatic de către aceasta fiind listate automat de către programul informatic Gotica în momentul preluării soldurilor neachitate de contribuabil la data de 30.06.2012, motiv pentru care pe decizie apare sigla organului fiscal.

Totodată, menționăm că nu deținem titlul de creanță emis de către CJAS Timiș prin care s-au individualizat debitele pentru care s-au stabilit obligațiile de plată accesorii în sumă de lei, atât debitul principal în sumă de lei reprezentând CASS cât și accesoriile în sumă de lei au fost calculate de către CJAS Timiș și transmise în format electronic fără a transmite și titlurile de creanță și dovezile de comunicare a acestora, în baza cărora au fost transmise în baza de date soldurile neachitate și asupra cărora s-au calculat accesoriile.”.

În drept, conform art. 41 și art. 43 alin. (1) și (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală:

„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. 43 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite numai în formă scrisă.

(2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

a) denumirea organului fiscal emitent;

b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;

c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei

împuternicite de contribuabil, după caz;

d) obiectul actului administrativ fiscal;

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept;

- g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) ștampila organului fiscal emitent;*
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului.”*

Art.44 alin. 1 din același act normativ stabilește că „Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului căruia îi este destinat.”

Pornind de la aceste prevederi legale, se constată că situația analitică, la care face trimitere AJFP Timiș și care a constituit temeiul calculului accesoriilor, nu reprezintă un act administrativ fiscal, pentru că un atare înscris nu stabilește obligații fiscale, nu cuprinde mențiunile la care se referă art. 43, nu se comunică contribuabilului, ci reprezintă, în realitate, un înscris care face parte din evidența internă a organului fiscal. Ca atare emiterea deciziei de accesorii în temeiul situației analitice s-a făcut cu încălcarea evidentă a art. 86, 87 și 119, 120, 120¹ din OG 92/2003, neexistând un titlu de creanță comunicat contribuabilului și a cărui scadență să se fi împlinit, pentru a putea fi calculate accesorii.

În raport de considerentele anterior expuse, se constată greșită invocarea de către AJFP Timiș a incidenței art. 119 din OG 92/2003, în condițiile în care această unitate fiscală de administrare nu a făcut dovada că deține titluri de creanță opozabile petentului în condițiile legii pe care acesta nu le-a achitat.

Invederăm că acest raționament logico-juridic a fost confirmat în mod constant de instanța de control judiciar – a se vedea în acest sens Sentința civilă nr. 8/2016 a Tribunalului Timiș, definitivă.

În drept, în considerarea principiului general de drept *tempus regit actum*, cauzei îi sunt incidente dispozițiile art. 49 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

„ART. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

(...)

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”

În cauza dedusă judecății D.G.R.F.P. Timișoara constată că AJFP Timiș ca organ fiscal competent în administrarea petentului X, a stabilit în sarcina acestuia obligații fiscale accesorii în baza Situației analitice debite plăți solduri fără a deține dovada existenței unui titlu de creanță (declarație sau decizie de impunere), ceea ce a influențat:

- modul de stingere a obligațiilor fiscale și
- calculul accesoriilor stabilite prin decizia contestată de petent.

Mai mult, se constată referitor la „motivele de fapt” obligatorii ca și componente ale actului administrativ fiscal, că deși în decizia contestată se arată că „pentru plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor venituri ale bugetului general consolidat, s-au calculat următoarele accesorii”, anexa la Decizia referitoare la obligații de plată accesorii nr./01.07.2012 nu conține vreo informație de natură a identifica documentele prin care s-a individualizat suma de plată, perioada la care se referă, suma debitului, numărul de zile, cota aplicată, nefăcând posibilă identificarea stării de fapt care a determinat stabilirea accesoriilor.

Pe cale de consecință, în condițiile în care anexa la Decizia referitoare la obligații de plată accesorii nr./01.07.2012 ca parte integrantă a Deciziei referitoare la obligații de plată accesorii nr./01.07.2012 nu conține elementele stării de fapt cum sunt:

- documentele prin care s-au individualizat sumele de plată care au determinat stabilirea în sarcina petentului a obligațiilor fiscale accesorii;
 - perioada pentru care au fost calculate accesoriile aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate;
 - suma debit restantă pentru care au fost calculate accesoriile;
 - cota aplicată pentru calcularea accesoriilor,
- nefăcând posibilă identificarea titlurilor de creanță conținând obligațiile de natura CASS opozabile petentului, adică transmise acestuia în condițiile legii, pentru a căror neplată la termen s-au calculat accesorii, în cauza se constată incidența dispozițiilor art. 49 alin. 1 lit. c) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 49

Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

(...)

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”,

DGRFP Timișoara constatând din oficiu, nulitatea actului administrativ contestat, respectiv a Deciziei referitoare la obligații de plată accesorii nr./01.07.2012.

Se constată că organul emitent al actelor contestate competent în administrarea petentului, este îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege, **procedând la examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice relevante pentru impunere și clarificarea situației fiscale a petentului.**

De altfel, în cauză sunt incidente și dispozițiile art. 6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează că:

„ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.”

Pe cale de consecință, având în vedere cele mai sus descrise și în considerarea dispozițiilor art. 49 alin. (1) lit. c) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în cauză se constată nulitatea actului contestat, respectiv Decizia referitoare la obligații de plată accesorii nr./01.07.2012, urmând a fi *admisă* contestația formulată de

petent pentru suma totală de lei, reprezentând accesorii aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate, cod 111, în conformitate cu pct.11.3 din Anexa la O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu consecința anularii Deciziei referitoare la obligațiile de plată a accesoriilor nr./01.07.2012 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș, pentru suma totală de lei.

Referitor la capătul de cerere prin care petentul s-a îndreptat împotriva Situației analitice debite plăți solduri, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș, învedereăm că, așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, Situația analitică debite plăți solduri, nu reprezintă un act administrativ fiscal, deoarece nu stabilește obligații fiscale, nu cuprinde mențiunile la care se referă art. 43, nu se transmite contribuabilului, fiind în fapt, un înscris care face parte din evidența internă a organului fiscal.

Referitor la capătul de cerere prin care petentul s-a îndreptat împotriva Adresei de înștiințare privind înființarea popririi nr./23.11.2017, dosar executare nr. emisă de A.J.F.P. Timiș, se rețin următoarele:

În fapt, petentul X a formulat contestație și împotriva Adresei de înștiințare privind înființarea popririi nr./23.11.2017, dosar executare nr. emisă de A.J.F.P. Timiș.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.268 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezată în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal”.

coroborate cu prevederile art.269 alin.(2) din același act normativ, potrivit cărora:

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

De asemenea, art.272 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, reglementează competența de soluționare a contestațiilor, respectiv:

“ART. 272 - Organul competent

(1) *Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.*

(2) *Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:*

a) *creanțe fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;*

b) *măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;*

c) *deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);*

d) *creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice.*

(...)

(6) *Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente.* ”

Totodată pct.5.3 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

“5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”.

Pe cale de consecință, în condițiile în care petentul s-a îndreptat și împotriva *Adresei de înștiințare privind înființarea popririi nr./23.11.2017, dosar executare nr. emisă de A.J.F.P. Timiș*, rezultă că, competența de soluționare a acesteia nu aparține structurii de soluționare a contestațiilor constituită la nivelul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara, nefiind în prezența unei contestații având ca obiect vreo decizie de impunere, sau act administrativ fiscal asimilat

deciziei de impunere, în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 98 și ale art. 272 alin. (6) Cod procedură fiscală.

Prin urmare pentru acest capăt de cerere, competența de soluționare a contestației aparține A.J.F.P. Timiș, în calitate de organ emitent al actelor atacate.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.3 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE :

1. *Admiterea* contestației formulată de d-nul X pentru suma totală de lei, reprezentând accesorii aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate, cod 111, cu consecința anulării Deciziei referitoare la obligațiile de plata accesorii nr. .../01.07.2012 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș.

2. *Constatarea necompetenței materiale a structurii de soluționare a contestațiilor constituită la nivelul D.G.R.F.P. Timișoara referitor la capătul de cerere din contestația formulată prin care petentul s-a îndreptat împotriva Adresei de înștiințare privind înființarea popririi nr. .../23.11.2017, dosar executare nr. emisă de A.J.F.P. Timiș, competența de soluționare aparținând A.J.F.P. Timiș în calitate de organ emitent al actului atacat, care va soluționa contestația petentei în legătura cu aceasta în condițiile legii.*

- prezenta decizie se comunica la:
 - dl. X;
 - A.J.F.P. Timiș - Serviciul Evidență Plătitori Persoane Fizice, cu aplicarea prevederilor pct. 7.6. din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

DIRECTOR GENERAL