

DECIZIA nr. 576/2016
privind soluționarea contestației formulate de
doamna .X.
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./09.03.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov prin Serviciul soluționare contestații a fost sesizată de către Serviciul Fiscal Municipal Aiud prin adresele nr. .x./29.02.2016, nr. .x./01.03.2016 și nr. .x./18.07.2016, înregistrate la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./09.03.2016 și nr. .x./22.07.2016, cu privire la contestațiile formulate de doamna .X., CNP ..., cu domiciliul în X, str. X, bl. x, et. x, ap. X, cod poștal 515200, jud. Alba.

Obiectul contestațiilor, înregistrate la SFM Aiud sub nr. .x./12.01.2015 și sub nr. .x./25.02.2016, îl constituie următoarele titluri de creanță:

1. Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2012 nr. .x./17.12.2014, comunicată la 06.01.2015, prin care s-au stabilit diferențe de CASS rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus în sumă de x lei, din care contribuabila contestă suma de **x1 lei**;

2. Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./31.12.2015, comunicată la 03.02.2016, prin care s-au stabilit accesorii aferente contribuției individuală de asigurări sociale de sănătate datorată în urma regularizării veniturilor în sumă de **x2 lei**.

Având în vedere prevederile art. 352 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră „(1) *Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare*”, contestația va fi soluționată în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatarii la acțiune.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 alin. (1), art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov este investită să soluționeze contestațiile formulate de doamna .X.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestația înregistrată sub nr. .x./12.01.2015 contribuabila susține că în anul 2012, în afara salariului, a realizat venituri doar în sumă de x3 lei, așa cum rezultă și din declarația de venituri realizate din România, înregistrată sub nr. .x./14.05.2013, iar CASS în valoare de x4 lei a fost reținută și achitată pentru perioada 01.07.2012-31.12.2012.

Prin adresa înregistrată sub nr. .x./25.02.2016 doamna .X. contestă și accesoriile aferente obligației fiscale CASS, motivând că nu a fost soluționată contestația depusă împotriva debitului principal care a stat la baza calculării accesoriilor.

II. Prin decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate anul 2012 nr. .x./17.12.2014, A.J.F.P. Alba în baza art. 296²², art. 296²⁵, art. 296²⁷ și art. 296²⁸ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, a stabilit obligația de plată în sumă de x lei reprezentând diferențe de contribuții de asigurări sociale de sănătate rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus.

Prin decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./31.12.2015 organele de impunere ale S.F.M. Aiud au stabilit contribuabilei accesorii aferente obligației fiscale CASS datorată în urma regularizării veniturilor, în sumă totală de x2 lei, individualizate prin decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate anul 2012 nr. .x./17.12.2014.

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

3.1. Referitor la contribuția de asigurări sociale de sănătate rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus pentru anul 2012, cauza supusă soluționării este dacă contribuabila datorează CASS în cuantumul stabilit de organele fiscale prin Decizia de impunere anuală nr. .x./17.12.2014 în condițiile în care pe de o parte din documentele aflate din dosarul cauzei rezultă că baza impozabilă nu a fost stabilită corect, iar pe de altă parte organele fiscale confirmă efectuarea unor înregistrări eronate în evidența fiscală.

În fapt, prin Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2012 nr. .x./17.12.2014, contestată, A.J.F.P. Alba a stabilit, în baza art. 296²², art. 296²⁵, art. 296²⁷ și art. 296²⁸ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în sarcina contribuabilei diferențe de contribuții rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus în sumă de x lei după cum urmează:

- total bază de calcul (Rd.I+Rd.I.2+Rd.I.3+Rd.I.4+Rd.I.5): .x. lei;
- total contribuție datorată (conform anexei): .x. lei;
- obligații privind plățile anticipate: x4 lei;
- diferențe de contribuții rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus (rd.2-rd.3): x lei.

Organele fiscale prin referatele cu propuneri de soluționare a contestației precizează că baza de calcul al contribuției sociale de sănătate pentru anul 2012 este în valoare de x3 lei.

Doamna .X. susține că în anul 2012 a realizat venituri numai în sumă de x3 lei conform celor declarate prin declarația înregistrată sub nr. .x./14.05.2013 la SFM Aiud, reprezentând venituri din profesii libere, susținând că baza de calcul din decizie contestată este stabilit eronat.

În drept, portivit Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la 31.12.2012:

„Art. 2 - (2) Contribuțiile sociale reglementate prin prezentul cod sunt următoarele:
[...]

b) contribuțiile de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate; [...]

„Art. 296²¹ - (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: [...]

f) persoanele care realizează venituri, în regim de reținere la sursă a impozitului pe venit, din activități de natura celor prevăzute la art. 52 alin. (1) și din asocierile fără personalitate juridică prevăzute la art. 13 lit. e);

Art. 296²² - (4) **Pentru persoanele prevăzute la art. 296²¹ alin. (1) lit. f) și h), baza de calcul al contribuțiilor sociale este venitul brut stabilit prin contractul încheiat între părți, diferența dintre venitul brut și cheltuiala deductibilă prevăzută la art. 50, venitul din asociere, valoarea comisioanelor sau onorariile stabilite potrivit legii în cazul expertizelor tehnice judiciare și extrajudiciare. [...]**

Art. 296²³ - (3) **Pentru persoanele care realizează într-un an fiscal venituri de natura celor menționate la cap. I, venituri sub forma indemnizațiilor de șomaj, venituri din pensii mai mici de 740 lei, precum și venituri de natura celor menționate la art. 296²¹ alin. (1) lit. a)-d), g) și h), art. 52 alin. (1) lit. b)-d) și din asocierile fără personalitate juridică prevăzute la art. 13 lit. e), se calculează și se datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate asupra tuturor acestor venituri. [...]**

Art. 296²⁴ - (5) **Contribuabilii prevăzuți la art. 296²¹ alin. (1) lit. f) și h) datorează contribuții sociale individuale în cursul anului, sub forma plăților anticipate, plătitorii de venituri având obligația calculării, reținerii și virării sumelor respective în conformitate cu prevederile art. 52 și art. 74 alin. (4), după caz. [...]**

(5¹) **Plătitorii de venit calculează, rețin și virează contribuțiile sociale numai pentru persoanele fizice care realizează venituri de natura celor prevăzute la art. 296²¹ alin. (1) lit. f) și h), altele decât cele care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere și sunt înregistrate fiscal potrivit legislației în materie.**

(5²) **Prin excepție de la prevederile alin. (5¹), plătitorii de venit calculează, rețin și virează contribuțiile sociale pentru persoanele fizice care realizează venituri în baza contractelor de agent.**

(6) **Contribuțiile reținute potrivit alin. (5) se virează până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost plătit venitul, respectiv a lunii următoare trimestrului în care s-a plătit venitul, în funcție de perioada fiscală aleasă de plătitorul de venit. [...]**

(8) **Pentru contribuabilii care realizează venituri de natura celor prevăzute la art. 296²¹ alin. (1) lit. f) și h), obligațiile reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate se calculează prin aplicarea cotei de contribuție asupra veniturilor prevăzute la art. 296²², se rețin și se virează de către plătitorul de venit, iar încadrarea în plafoanele prevăzute la art. 296²² alin. (5) și (6) se face de către organul fiscal, anual, după depunerea declarațiilor informative de către plătitorii de venit.**

Art. 296²⁵ - (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.”**

Art. 296²⁷ - (1) **Contribuția de asigurări sociale de sănătate se datorează și de către persoanele care realizează venituri din:**

a) cedarea folosinței bunurilor; [...]

e) alte surse, astfel cum sunt prevăzute la art. 78.

(2) **Persoanele care nu realizează într-un an fiscal venituri de natura celor menționate la cap. I, venituri sub forma indemnizațiilor de șomaj, venituri din pensii mai mici de 740 lei, precum și venituri de natura celor menționate la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) - d), g) și h), art. 52 alin. (1) lit. b) - d) și din asocierile fără personalitate juridică prevăzute la art. 13 lit. e) au obligația plății contribuției de asigurări sociale de sănătate asupra veniturilor prevăzute la alin. (1).”**

„Art. 296¹⁸ - (3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele: [...]

b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:

b¹) **5,5% pentru contribuția individuală;**”

Conform prevederilor art. 52 și art. 52¹ din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Art. 52 - (1) **Pentru următoarele venituri, plătitorii persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidență contabilă au obligația de a calcula, de a reține și de a vira impozit prin reținere la sursă, reprezentând plăți anticipate, din veniturile plătite: [...]**

b) venituri din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil, precum și a contractelor de agent. Fac excepție veniturile din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil obținute de contribuabilii care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere și sunt înregistrați fiscal potrivit legislației în materie; [...]

(2) Impozitul ce trebuie reținut se stabilește după cum urmează:

a) în cazul veniturilor prevăzute la alin. (1) lit. a)—c), aplicând o cotă de impunere de 10% la venitul brut din care se deduc contribuțiile sociale obligatorii reținute la sursă potrivit titlului IX²;

Art. 52¹ Opțiunea pentru stabilirea impozitului final pentru unele venituri din activități independente

(1) Contribuabilii care realizează venituri din activitățile menționate la art. 52 alin. (1) lit. a) - c) pot opta pentru stabilirea impozitului pe venit ca impozit final. Opțiunea de impunere a venitului brut se exercită în scris în momentul încheierii fiecărui raport juridic/contract și este aplicabilă veniturilor realizate ca urmare a activității desfășurate pe baza acestuia.

(2) Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul plății veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului brut.

(3) Impozitul calculat și reținut reprezintă impozit final. [...]

În speță devin incidente dispozițiile art. 211 și art. 257 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Art. 211. - (1) **Sunt asigurați, potrivit prezentei legi, toți cetățenii români cu domiciliul în țară, precum și cetățenii străini și apatrizii care au solicitat și obținut prelungirea dreptului de ședere temporară sau au domiciliul în România și fac dovada plății contribuției la fond, în condițiile prezentei legi.**”

„Art. 257. - (1) **Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții bănești lunare pentru asigurările de sănătate, cu excepția persoanelor prevăzute la art. 213 alin. (1).**

(2) **Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote [...], care se aplică asupra:**

a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor, precum și orice alte venituri realizate din desfășurarea unei activități dependente;

b) veniturilor impozabile realizate de persoane care desfășoară activități independente care se supun impozitului pe venit; [...].”

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că veniturile din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile, precum și a contractelor de agent, sunt venituri pentru care contribuabili datorează contribuții de asigurări sociale de sănătate anual ce se stabilesc prin decizie emisă de organul fiscal.

Baza de calcul a contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate este venitul brut stabilit prin contractul încheiat între părți.

De asemenea, persoanele care realizează într-un an fiscal venituri din salarii sau venituri din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile, precum și a contractelor de agent, nu au obligația plății contribuției de asigurări sociale de sănătate asupra veniturilor din cedarea folosinței bunurilor sau veniturilor din alte surse, astfel cum sunt prevăzute la art. 78.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că contribuabila în anul 2012 a realizat următoarele venituri:

- venit brut din salarii în sumă totală de .x. lei;
- venituri din arendare în sumă .x. lei conform declarației 205 nr. .x./26.02.2013 depusă de .Y. S.R.L.;
- alte venituri în sumă de .x. lei conform declarației 205 nr. .x./28.02.2013 depusă de .Z.;
- venituri din contracte/convenții civile în sumă totală de x3 lei conform declarației 205 nr. .x./20.03.2013 depusă de .W. S.A., precum și declarației 200 nr. .x./14.05.2013 depusă de doamna .X.;

- în baza dispozițiilor art. 296²², art. 296²⁵, art. 296²⁷ și art. 296²⁸ din Codul fiscal, organul fiscal a procedat la determinarea contribuției sociale de sănătate anuală prin aplicarea cotei de 5,5% asupra venitului de .x. lei, întocmind în acest sens, Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2012 nr. .x./17.12.2014, prin care s-a stabilit diferențe de contribuții stabilite în plus rezultate din regularizarea situației în sumă de x lei;

- în susținerea cauzei contribuabila anexează la contestație copia celor trei adeverințe emise de .W. S.A., din care rezultă că aceasta a realizat în anul 2012 un venit brut de x3 lei din care s-a reținut și virat CASS de 5,5% în valoare de x4 lei;

- prin adresa nr. .x./29.02.2016, competată cu adresa nr. .x./18.07.2016 emise de S.F.M. Aiud, organul fiscal confirmă că doamna .X. a realizat în anul 2012 venituri pentru care datorează contribuție de asigurări sociale de sănătate doar în sumă de x3 lei, având în vedere că pentru veniturile obținute în urma contractului de arendă, precum și veniturile declarate de către .Z. nu se datorează CASS în cazul contribuabilei.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației în documentelor aflate în dosarul cauzei și în baza propunerii organului fiscal a recalculat diferența de CASS rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus după cum urmează:

- | | |
|--|----------|
| - total bază de calcul: | x3 lei; |
| - total contribuție de asigurări sociale de sănătate datorată: | .x. lei; |
| - obligații privind plățile anticipate: | x4 lei; |
| - diferențe de contribuții rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus (rd.2-rd.3): | .x. lei. |

Având în vedere cele reținute mai sus și referatul cu propuneri de soluționare a contestației, precum și prevederile legale invocate în materie, în conformitate cu dispozițiile art. 279 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va proceda la admiterea contestației și anularea parțială a Deciziei de impunere anuală nr. .x./17.12.2014 pentru suma de x1 lei, reprezentând diferențe de CASS rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus.

3.2. Referitor la accesoriile stabilite prin Decizia nr. .x./31.12.2015, cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt datorate în cuantumul stabilit de organele fiscale, în condițiile în care prin prezenta decizie se va anula parțial actul administrativ fiscal (Decizia de impunere nr. .x./17.12.2014) prin care a fost instituită baza de calcul a accesoriilor.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./31.12.2015 S.F.M Aiud a calculat pentru perioada 10.03.2015 - 31.12.2015, accesorii în sumă de x2 lei aferente CASS, individualizate prin decizia de impunere nr. .x./17.12.2014, prin care organul fiscal a stabilit diferențe de contribuții rezultate din regularizarea anuală pe anul 2012 în sumă de x lei, cu scadența de 09.03.2015.

Doamna .X. contestă accesoriile stabilite prin Decizia nr. .x./31.12.2015, argumentând că nu a fost soluționată contestația depusă împotriva deciziei de impunere prin care a fost stabilit debitul principal care a stat la baza calculării accesoriilor.

În drept, aplicabile acestei spețe sunt dispozițiile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la 31.12.2015, care prevăd:

*„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 – (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. [...]

(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.

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.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere. [...]

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, dobânzile și penalitățile de întârziere se datorează pentru neachitarea la termen a obligațiilor față de bugetul general consolidat, ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal, de la data scadenței și până la data achitării efective.

Având în vedere că prin prezenta decizie, debitul care a stat la baza calculării accesoriilor a fost modificat în sensul că contribuabila datorează diferențe de CASS rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus pentru anul 2012 în sumă de .x. lei, drept urmare se vor modifica și accesoriile stabilite pentru perioada 10.03.2015 – 31.12.2015 după cum urmează:

- Dobândă: .x. lei x 297 zi x 0,03% = .x. lei

- Penalitate de întârziere: $.x. \text{ lei} \times 297 \text{ zi} \times 0,02\% = .x. \text{ lei}$

Având în vedere cele reținute mai sus și prevederile legale invocate în materie, în conformitate cu dispozițiile art. 279 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va proceda la:

- admiterea în parte a contestației, pentru suma de $.x. \text{ lei}$, reprezentând dobânzi în valoare de $.x. \text{ lei}$ și penalități de întârziere în valoare de $.x. \text{ lei}$ și anularea parțială a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. $.x./31.12.2015$ pentru aceeași sumă a deciziei;

- respingerea în parte ca neîntemeiată a contestației, pentru suma de $.x. \text{ lei}$ reprezentând dobânzi în valoare de $.x. \text{ lei}$ și penalități de întârziere în valoare de $.x. \text{ lei}$, stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. $.x./31.12.2015$ întrucât pentru perioada 10.03.2015 – 31.12.2015 contestatara nu face dovada stingerii obligațiilor principale asupra cărora au fost calculate.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art. 2, art. 52, art. 52¹, art. 296¹⁸, art. 296²¹ - 296²⁷ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 279 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1) Admiterea contestației formulată de doamna $.X.$ împotriva Deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2012 nr. $.x./17.12.2014$ emisă de A.J.F.P. Alba – S.F.M. Aiud, și anularea parțială a acestei decizii pentru suma de $x1 \text{ lei}$, reprezentând diferențe de CASS rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus;

2) Admiterea parțială a contestației formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. $.x./31.12.2015$ emisă de A.J.F.P. Alba – S.F.M. Aiud și anularea parțială a acestei decizii pentru suma de $.x. \text{ lei}$, reprezentând accesorii aferente CASS datorată în urma regularizării veniturilor;

3) Respingerea parțială ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. $.x./31.12.2015$ pentru suma de $.x. \text{ lei}$, reprezentând accesorii aferente CASS datorată în urma regularizării veniturilor.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Alba.