

**DECIZIA nr. 27 din 22.01.2020**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
Doamna ADN ,  
inregistrata la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. X/31.10.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată de Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice, cu adresele nr. x/24.10.2019 înregistrate la D.G.R.F.P. București sub nr. x/31.10.2019 și nr. x/18.11.2019, asupra contestației formulate de doamna ADN , CNP: x, cu domiciliul în Sat.x, Jud. Ilfov.

Obiectul contestațiilor, înregistrate la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov sub nr. x/22.10.2019 și nr. x/31.10.2019, completate cu adresa înregistrată la DGRFP sub nr. x/14.01.2020, îl constituie Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2015 nr. x25.09.2019, prin care s-a stabilit în sarcina contribuabilului diferențe de contribuții rezultate din regularizarea anuală reprezentând CASS în sumă de x lei, comunicată prin poșta în data de 14.10.2019.

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, s-au constatat următoarele:

Prin adresele înregistrate la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov doamna ADN a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2015 nr. x25.09.2019, invocând următoarele:

- apreciază ca această decizie prin care i se impune de către ANAF o obligație de plată a unei unice tranșe de plată anuale după aproximativ 5 ani de zile de la data la care se presupune că s-ar fi născut această obligație, fără a se indica temeiul de drept al respectivei obligații/ contribuții, este netemeinică și nelegală;

- face parte din categoria persoanelor care nu datorează contribuția de sănătate în condițiile art. 291<sup>21</sup> din Codul Fiscal, fiind avocat la Baroul București și ca urmare plătește lunar cota de contribuție la Casa de asigurări a Baroului București filiala București;

- nu a încheiat/solicitat niciun contract de asigurare pentru contribuții de sănătate în anul 2015, altul decât cel pentru care plătește contribuții la Filiala București Ilfov a CAA a Baroului de avocați București.

Solicita să i se comunice clar cadrul legal /temeiul de drept prin care se pretinde categoriei profesionale din care face parte o dublă impunere a CASS inclusiv modul de calcul pe următoarele aspecte:

- competența și calitatea ANAF
- obligația pentru un avocat activ de a plăti în două locuri și la ANAF și la Casa de asigurări a avocaților;
- impunerea retroactivă a unei obligații de plată anuală aferentă anului 2015;
- comunicarea deciziei de impunere în baza unui formular din 2016 ce nu există în 2015 la data plății aplicându-se anterior legislației terțiare cu încălcarea normelor constituționale și comunitare.

În concluzie, solicita admiterea contestației și anularea deciziei de impunere anuale pentru anul 2015 comunicată prin poșta, ce este nelegală și netemeinică,

II. Prin Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2015 nr. X/25.09.2019, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov au stabilit în sarcina doamnei ADN, diferențe de contribuții rezultate din regularizarea anuală reprezentând CASS în sumă de x lei ca urmare a veniturilor obținute din activități independente în sumă de x lei.

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

*Cauza supusă soluționării este dacă o contribuabilă datorează diferența de CASS rezultată din regularizarea anuală aferentă anului 2015, astfel cum i-a fost stabilită prin decizia de impunere emisă de organele fiscale în cadrul termenului legal de prescripție, în condițiile în care argumentele aduse în susținere nu privesc defel temeiurile legale din Codul fiscal în baza cărora contribuabila datorează contribuția corespunzătoare veniturilor realizate și a fost emisă decizia de impunere contestată.*

**În fapt**, conform evidențelor fiscale, în anul 2015 contribuabila ADN a realizat venituri din exercitarea unei profesii libere - activități juridice, pentru care a depus declarație estimativă de venit și a datorat plăți anticipate de CASS, calculată la aceste venituri estimate.

După încheierea anului fiscal contribuabila a depus declarația anuală de venit, prin care a declarat venitul efectiv realizat, asupra căruia organele fiscale au calculat CASS datorată, iar după scăderea obligațiilor CASS stabilite anticipat, au stabilit și diferența de CASS rezultată din regularizare, prin emiterea deciziei de impunere anuală nr. X/25.09.2019, după cum urmează:

- Bază de calcul:

venituri din activități independente: x lei;

- Contribuție anuală CASS datorată pentru venituri din activități independente: x lei;

- Obligații stabilite privind plățile anticipate

prin decizia de impunere plăți anticipate nr. x/28.05.2015 în suma de x lei;

- Diferență de CASS rezultată din regularizarea anuală: x lei.

Prin contestația formulată doamna ADN consideră că decizia de impunere este nelegală prin încălcarea unor principii fiscale.

**În drept**, conform art. 352 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

**“Art. 352. - Aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi**

(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.

(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi.”

În ceea ce privește stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate sunt aplicabile prevederile art.296<sup>21</sup>, art.296<sup>22</sup>, art.296<sup>24</sup>, art.296<sup>25</sup>, art.296<sup>26</sup> și art.296<sup>31</sup> din

Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare anul .2015:

**Art. (1)** - Presentul cod stabilește cadrul legal pentru impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii prevăzute la art. 2, care constituie venituri la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, bugetul asigurărilor pentru șomaj și fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, precizează contribuabilii care au obligația să plătească aceste impozite, taxe și contribuții sociale, precum și modul de calcul și de plată al acestora. Presentul cod cuprinde procedura de modificare a acestor impozite, taxe și contribuții sociale. De asemenea, autorizează Ministerul Finanțelor Publice să elaboreze norme metodologice, instrucțiuni și ordine în aplicarea prezentului cod și a convențiilor de evitare a dublei impuneri.

(3) În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal”.

**”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. 296<sup>21</sup> 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:**

[...]d) **persoanele care realizează venituri din profesii libere;**”(...);

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

#### **„Art. 296<sup>22</sup> Baza de calcul**

(2) **Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>21</sup> alin. (1) lit. a) - e) este diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale, sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la cele 12 luni ale anului, și nu poate fi mai mică decât un salariu de bază minim brut pe țară, dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția.**”(...);

(4) **Pentru persoanele prevăzute la art. art. 296<sup>21</sup> alin. (1) lit. f), 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, și orice alte venituri obținute, indiferent de denumirea acestora, pentru care se aplică reținerea la sursă a impozitului pe venit.”**

#### **„Art. 296<sup>24</sup> Plăți anticipate cu titlu de contribuții sociale**

(1) **Contribuabilii prevăzuți la art.296<sup>21</sup> alin. (1) lit. a) - e) și h) sunt obligați să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de contribuții sociale.**

(2) **În cazul contribuției de asigurări sociale de sănătate, plățile anticipate prevăzute la alin. (1) se stabilesc de organul fiscal competent, potrivit regulilor**

**prevăzute la art. 82, prin decizie de impunere, pe baza declarației de venit estimat/norma de venit sau a declarației privind venitul realizat, după caz. [...]**

(3) În decizia de impunere, baza de calcul al contribuției de asigurări sociale pentru contribuabilii prevăzuți la art. 296<sup>21</sup> alin. (1) lit. a) - e) se evidențiază lunar, iar plata acestei contribuții se efectuează trimestrial, în 4 rate egale, până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru.

(4) În decizia de impunere, baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru contribuabilii prevăzuți la 296<sup>21</sup> alin. (1) lit. a) - e) și h) se evidențiază lunar, iar **plata se efectuează trimestrial, în 4 rate egale, până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru**”.

#### **„Art. 296<sup>25</sup> 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. 296<sup>18</sup> alin. (3) lit. b<sup>1</sup>) asupra bazelor de calcul prevăzute la art. 296<sup>22</sup>.**

(4) **Stabilirea obligațiilor anuale de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate, precum și încadrarea în plafonul minim prevăzut la art. 296<sup>22</sup> alin. (2), (2<sup>1</sup>), (2<sup>2</sup>), (5) și (6) se realizează de organul fiscal competent, prin decizie de impunere anuală.**

(5) **Obligațiile anuale de plată a contribuției de asigurări sociale sunt cele stabilite prin decizia de impunere prevăzută la art. 296<sup>24</sup> 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.**

(7) **Modelul, conținutul, modalitatea de depunere și de gestionare a declarației privind venitul asigurat la sistemul public de pensii prevăzută la alin. (1) se aprobă prin ordin comun al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală și al președintelui Casei Naționale de Pensii Publice.”**

#### **„Art. 296<sup>26</sup> Cotele de contribuție**

(1) **Cotele de contribuție pentru contribuabilii prevăzuți la art. 296<sup>24</sup> sunt cele prevăzute la art. 296<sup>18</sup> alin. (3), respectiv:**

b) **cota individuală, pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate.”**

#### **„Art. 296<sup>31</sup> Plata contribuției**

**Sumele reprezentând obligațiile anuale de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate stabilite prin decizia de impunere anuală se achită în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei.”**

Din dispozițiile legale precitate reiese că, în cazul contribuției de asigurări sociale de sănătate (CASS) datorată de contribuabilii care obțin venituri din activități independente – profesii libere, procedura de stabilire este similară celei aplicabile în materia impozitului pe venit și se bazează pe aceleași informații/declarații ca și în cazul impozitului pe venit, respectiv:

- în cursul anului fiscal de referință, pe baza declarației de **venit estimat** sau a declarației privind venitul net realizat în anul precedent, organele fiscale stabilesc **obligații de plată anticipată CASS** prin decizii de impunere plăți anticipate, cu termene

de plată trimestriale, pe care contribuabilii sunt obligați să le achite până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru;

- **după încheierea anului fiscal de referință, pe baza declarației privind venitul realizat** aferent aceluiași an fiscal depusă de contribuabili, **organele fiscale emit deciziile de impunere anuală prin care stabilesc diferențele de regularizat pentru CASS**, prin deducerea din obligațiile anuale aferente venitului efectiv realizat a obligațiilor de plăți anticipate aferente venitului estimat, care trebuie achitate de contribuabili, în genere, într-un anumit termen prevăzut de lege de la comunicarea deciziilor de impunere anuală.

Mai mult, prin art. 3 alin. (1) din O.U.G. nr. 31/2019, pentru sumele de plată stabilite prin deciziile de impunere anuale, emise și comunicate de organul fiscal competent după data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență, pentru definitivarea contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate datorate de persoanele fizice, pentru perioada 2014-2017, **termenul de plată este de 120 de zile de la data comunicării deciziei de impunere.**

În speță, se constată că organele fiscale au respectat întocmai prevederile legale aplicabile în materie, respectiv au emis în anul 2015 decizii de impunere prin care au stabilit obligații de plăți anticipate de CASS pe baza unor venituri estimate declarate de contribuabilul ADN, iar după încheierea anului fiscal respectiv și depunerea declarațiilor anuale de venit prin care contribuabilul a declarat venituri efectiv realizate, au emis în cursul anului 2019 și decizia de impunere anuală, prin care au stabilit o diferență de obligații CASS prin regularizare în sumă de x lei, pe baza procedurii anterior prezentată.

Prin contestația formulată contribuabilul ADN nu invocă decât încălcarea unor principii fiscale, de natură să conducă, în opinia sa, la nelegalitatea deciziei de impunere contestate.

Raportat la susținerile contribuabilului, organul de soluționare a contestației reține, punctual, următoarele:

**1. Referitor la competența și calitatea ANAF:**

Potrivit Hotărârii Guvernului nr. 520 din 24 iulie 2013 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală publicată în Monitorul Oficial nr. 473 din 30 iulie 2013, se reține:

*“Agenția Națională de Administrare Fiscală, denumită în continuare Agenția, se organizează și funcționează ca organ de specialitate al administrației publice centrale, instituție publică cu personalitate juridică, în subordinea Ministerului Finanțelor Publice, finanțată din bugetul de stat, conform legii.*

*Agenția asigură administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor venituri bugetare date prin lege în competența sa, aplicarea politicii și reglementărilor în domeniul vamal și exercitarea atribuțiilor de autoritate vamală, precum și controlul operativ și inopinat privind prevenirea, descoperirea și combaterea oricăror acte și fapte care au ca efect evaziunea fiscală și fraudă fiscală și vamală, precum și a altor fapte date prin lege în competența sa”.*

**2** Cu privire la faptul că este avocat și nu datorează CASS pe considerentul că plătește la Casa de Asigurări a Avocaților, care include și asigurările sociale de sănătate și nici nu și-a exercitat opțiunea și nu a încheiat contracte de asigurări sociale de sănătate în sistemul public. Ca atare, consideră că nu datorează nici contribuțiile regăsite în decizia de impunere anuală aferentă anului 2015:

Potrivit **O.U.G. nr. 221/2000** privind pensiile și alte drepturi de asigurări sociale ale avocaților **nu există nici măcar o prevedere care să vizeze asigurările sociale de sănătate**, aceasta referindu-se exclusiv la pensii, enumerate la art. 6 din ordonanță și la alte drepturi de asigurări sociale, enumerate la art. 11 din ordonanță și care includ indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă, indemnizații pentru maternitate, ajutor de deces și alte indemnizații prevăzute de Statutul Casei de Asigurări a Avocaților. De altfel, dintr-o lectură atentă a capit. VI (art. 101-art. 124) din Statutul Casei de Asigurări a Avocaților aprobat prin Hotărârea UNBR nr. 8/2012 reiese că singurele drepturi de asigurări sociale sunt indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă, indemnizația pentru maternitate, ajutorul pentru creșterea copilului și ajutor de deces și nicidecum dreptul la asistență medicală.

Dimpotrivă, în condițiile în care actul normativ nu conține prevederi referitoare la asigurările sociale de sănătate, principiul specialia generalibus derogant nefiind defel aplicabil, art. 208 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății prevede în mod expres că **"(6) Asigurarea voluntară de sănătate nu exclude obligația de a plăti contribuția pentru asigurarea socială de sănătate"**.

Potrivit dispozițiilor Capitolului II al Titlului IX<sup>2</sup> din Codul fiscal, persoane fizice care obțin venituri din profesii libere, respectiv din exercitarea profesiei de avocat, au, **în mod obligatoriu**, calitatea de contribuabil la sistemul public de asigurări sociale de sănătate; CASS **nu este opțională**.

În ceea ce privește nelegalitatea emiterii deciziei de impunere în absența unui contract de asigurare încheiat se reține că doamnei ADN i-a fost emisă decizia de impunere nr. x/25.09.2019 prin care s-a stabilit diferența de CASS în sumă de x lei **în calitatea sa de contribuabil** care realizează venituri din activități independente **în temeiul art. 155 din Codul fiscal, fără ca legea fiscală să condiționeze calitatea de contribuabil de încheierea sau neîncheierea vreunui contract de asigurare încheiat cu o casă de asigurări de sănătate**, aceasta aplicându-se cu prioritate în temeiul art. 1 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru anul fiscal 2016.

Din prevederile Legii nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările ulterioare, în vigoare în anul 2014 se rețin următoarele:

**"Art. 208. - (3) Asigurările sociale de sănătate sunt obligatorii și funcționează ca un sistem unitar, iar obiectivele menționate la alin. (2) se realizează pe baza următoarelor principii:**

[...]

**b) solidaritate și subsidiaritate în constituirea și utilizarea fondurilor;**

**d) descentralizarea și autonomia în conducere și administrare;**

**e) participarea obligatorie la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru formarea Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate;**

**(4) Pot funcționa și alte forme de asigurare a sănătății în diferite situații speciale. Aceste asigurări nu sunt obligatorii și pot fi oferite voluntar de organismele de asigurare autorizate conform legii.**

**(5) Asigurarea voluntară complementară sau suplimentară de sănătate poate acoperi riscurile individuale în situații speciale și/sau pe lângă serviciile acoperite de asigurările sociale de sănătate.**

**(6) Asigurarea voluntară de sănătate nu exclude obligația de a plăti contribuția pentru asigurarea socială de sănătate"**.

*“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. **În această calitate**, persoana în cauză încheie un contract de asigurare cu casele de asigurări de sănătate, direct sau prin angajator, al cărui model se stabilește prin ordin al președintelui CNAS cu avizul consiliului de administrație”.*

Aceste prevederi sunt și în prezent în vigoare, regăsindu-se la art. 219 și art. 222 din forma republicată a Legii nr. 95/2006.

Astfel, din dispozițiile legale anterior citate rezultă că obligativitatea asigurării și a contribuției la sistemul public de asigurări sociale de sănătate are la bază principiul solidarității ce caracterizează un astfel de sistem și este expresie a prevederilor constituționale care reglementează ocrotirea sănătății și a celor care consacră obligația statului de a asigura protecția socială a cetățenilor, așa cum s-a pronunțat și Curtea Constituțională prin deciziile nr. 934/2006 și nr. 775/2009.

În temeiul acestor considerente, toți cetățenii români cu domiciliul în țară sunt asigurați în sistemul public, cu obligativitatea plății contribuției, dacă nu fac parte din categoriile exceptate, iar în calitate de asigurați ei încheie contracte de asigurare cu casele de asigurări de sănătate, direct sau prin angajator. Prin urmare, dobândirea calității de asigurat obligatoriu în sistemul public nu se face în urma încheierii contractului de asigurare, așa cum eronat pretinde contestatorul ci, **tocmai în considerarea calității de asigurat dobândite ope legis, orice persoană ce a dobândit o astfel de calitate încheie contractul**, dovadă fiind și textul art. 211 alin. (1) teza finală din lege, care prevede foarte clar că **“în această calitate** [de asigurat], persoana în cauză încheie un contract [...]”, ceea ce deosebește net asigurarea obligatorie în sistemul public de sănătate față de asigurarea voluntară facultativă în sistemul privat ori public de sănătate.

Reiese că lipsa contractului cu casa de asigurări de sănătate din România nu poate constitui o împrejurare pentru neparticiparea obligatorie la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate întrucât într-o asemenea ipoteză **prevederile legale anterior citate referitoare la obligativitatea participării la sistem s-ar transforma într-o obligație pur potestativă (și voluero) pentru contribuabili, fiind suficient simplul refuz al acestora de a încheia contractul pentru a înlătura de la aplicare dispoziții legale exprese, ceea ce, evident, nu poate fi acceptat.**

În acest sens, s-a pronunțat și Curtea Constituțională care prin deciziile nr. 307/13.06.2013 (publicată în Monitorul Oficial nr. 476/31.07.2013) și nr. 351/24.09.2013 (publicată în Monitorul Oficial nr. 725/26.11.2013) a statuat că:

*“Cele două sisteme de asigurări sociale comparate vizează drepturi diferite, neexistând o suprapunere între acestea.”*

și *“că natura drepturilor reglementate de cele două acte normative - Legea **nr. 95/2006** și Legea **nr. 51/1995** - este diferită, determinată fiind de subiectul și scopul acestor drepturi. Astfel, Legea **nr. 95/2006** reglementează accesul asiguraților la un pachet de servicii medicale de bază, minim, în scopul realizării obligației statului, prevăzută de **art. 34** din Constituție, de a garanta dreptul la ocrotirea sănătății. Legea **nr. 51/1995** și celelalte reglementări subsecvente instituie un sistem propriu, unic și autonom prin intermediul căruia sunt stabilite și acordate pensii și alte drepturi de asigurări sociale (sub formă de indemnizații sau ajutor social) persoanelor aparținând exclusiv categoriei profesionale a avocaților și urmașilor acestora.”*

3. Referitor la impunerea retroactiva a unei obligatii de plata anuala aferenta anului 2015.

Potrivit Codul de procedură fiscală, se reține că legislația fiscală nu prevede un termen anume pentru emiterea deciziilor de impunere, așa cum, de altfel, recunoaște și contribuabila. Singurul termen aplicabil în situația emiterii deciziilor de impunere de către organele fiscale este termenul general de prescripție fiscală de 5 ani, astfel că, în materie fiscală, sancțiunea pentru neemiterea/necomunicarea într-un "timp rezonabil" a titlurilor de creanță fiscală cum sunt deciziile de impunere contestate o reprezintă prescrierea dreptului de a stabili obligații fiscale (art. 112 din Codul de procedură fiscală actual).

Termenul de 5 ani este un termen prevăzut de dreptul procedural fiscal pentru colectarea creanțelor, iar Curtea Constituțională a reținut în numeroase decizii că respectarea exigențelor constituționale privind ocrotirea unor interese naționale, de interes general, ce se sprijină pe contribuțiile prin impozite și taxe la cheltuielile publice ale cetățenilor, justifică poziția privilegiată a statului în raport cu celelalte subiecte de drept, sub aspectul protecției acordate drepturilor de creanță fiscală, inclusiv în ceea ce privește termenul de prescripție (Deciziile Curții Constituționale nr. 25/1993, nr. 158/1998, nr. 513/2008, nr. 838/2010 etc.).

Prin urmare, câtă vreme decizia de impunere prin care s-au stabilit obligațiile fiscale contestate a fost comunicată contribuabilei în cadrul termenului legal de prescripție nu poate fi vorba de încălcarea unui termen "rezonabil" neprevăzut de legislația națională și, cu atât mai puțin, de vreo sancțiune inexistentă juridic de natură să paralizeze impunerea realizată prin decizia contestată, așa cum tinde contribuabila să susțină prin contestația formulată.

4. Referitor la invocarea de catre contestatara a faptului ca decizia atacata a fost emisa in baza unui formular din anul 2016, aceasta contine dispozitiile legale in vigoare anterioare datei de 01.01.2016, mentionam ca Decizia decizia de impunere atacata a fost emisă potrivit dispozitiilor legale în vigoare, respectiv:

1. - art. 342 alin (1) si art. 346 alin (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

***"Art. 342 - Acte normative de aplicare***

*(1) Formularele necesare si instructiunile de utilizare a acestora privind administrarea creantelor fiscale de către organul fiscal central, precum si orice norme sau instructiuni necesare aplicării unitare a prezentului cod se aprobă prin ordin al presedintelui A.N.A.F."*

***"Art. 346 - Conflictul temporal al actelor normative***

*(1) Reglementările emise în temeiul actelor normative prevăzute la art. 354 rămân aplicabile până la data aprobării actelor normative de aplicare a prezentului cod, în măsura în care nu contravin prevederilor acestuia."*

2 - Documentul a fost editat prin sistemul informatic, valabil fara semnatura si stampila, conform prevederilor Ordinului presedintelui ANAF nr. 1155/2016 privind emiterea prin intermediul centrului de imprimare masiva a unor acte administrative fiscale si procedurale.

Spetei devin aplicabile prevederile art. 46 alin. (2) si art. 49 alin. (1), lit. b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala privind Codul de procedura



fiscala, care stipuleaza expres si limitativ elementele care conduc la nulitatea actelor administrativ fiscale:

**“Art. 46-(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie 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/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;**
- d) obiectul actului administrativ fiscal;**
- e) motivele de fapt;**
- f) temeiul de drept;**
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;**
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și 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/plătitorului.**

**(3) Actul administrativ fiscal emis în formă electronică cuprinde elementele prevăzute la alin. (2), cu excepția elementelor prevăzute la lit. h).**

**“Art. 49-(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:**

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;**
- b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;”**

Din textele legale antecitate rezulta ca elementele precizate la art. 46 alin. (2) din Codul de procedura fiscala formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea

absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (*D. Dascalu, C, Alexandru, Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala*, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativa), avand in vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, actul administrativ fiscal "*este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi inlaturata decat prin desfiintarea acestuia*".

În speță, decizia de impunere contestată cuprinde toate elementele mai sus enumerate, motiv pentru care este neintemeiată invocarea de către contribuabila a nelegalității (nulității) actului atacat, cu atât mai mult, cu cât, **contrar susținerilor contestatarei decizia de impunere conține atât motivele de fapt, cât și temeiul de drept avute în vedere la stabilirea impunerii.**

Fata de prevederile legale expuse mai sus, se retine ca in cazul in care actul administrativ fiscal este emis prin intermediul mijloacelor informatice, acesta este valabil fara semnatura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, si fara stampila organului emitent.

Prin invocarea prevederilor art. 106 din Codul de procedură fiscală doamna ADN confundă, într-un mod mai mult decât evident, procedura emiterii deciziei de impunere pe baza declarației de venit depusă de contribuabila însăși cu procedura emiterii deciziei de impunere din oficiu, aplicabilă în ipoteza în care contribuabila nu-și îndeplinește obligația legală de a depune declarația de venit prin care să-și evalueze singură baza impozabilă, organul fiscal fiind nevoit să estimeze el însuși această bază și s-o impună pe contribuabila nediligentă printr-o decizie "din oficiu".

Or, așa cum s-a prezentat la situația de fapt, contribuabila a depus declarațiile anuale de venit prin care și-a evaluat singură baza impozabilă (inițial, venitul estimat și, mai apoi, venitul efectiv realizat), iar organele fiscale au emis deciziile de impunere prin care au stabilit obligațiile fiscale aferente, prin raportare la veniturile declarate de contribuabilă. Ca atare, este lipsit de orice relevanță orice argument al contribuabilei raportat la așa-zisa impunere din oficiu și la prevederile art. 106 din Codul de procedură fiscală referitoare la dreptul organului fiscal de a stabili baza de impozitare prin estimare, în speță nefiind vorba de nicio estimare, ci o impunere bazată pe venituri certe, declarate de însuși contribuabila contestatoare. De altfel, acest sistem de impunere a fost utilizat și atunci când organele fiscale au emis pe numele contribuabilei decizii de impunere pentru plăți anticipate impozit pe venit și CASS (la venituri estimate), respectiv decizii de impunere pentru impozitul pe venit (la venituri efective), iar emiterea

deciziilor de impunere anuală și pentru CASS (la venituri efective) nu este cu nimic diferită față de ceea ce a fost deja impus în trecut.

În consecință, prin invocarea generică a încălcării unor principii fiscale, oricum nedovedită conform celor reținute în precedent, contribuabila ADN nu a dovedit nelegalitatea impunerii în sarcina sa a diferenței de CASS rezultată din regularizarea anuală pentru anul 2015, motiv pentru care, **contestația urmează a se respinge ca neîntemeiată**, coroborate cu prevederile art. 276 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căroră "Soluționarea contestației se face în limitele sesizării." și în temeiul dispozițiilor art. 279 alin.(1) din Legea nr 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul prevederilor legale menționate anterior, se:

## DECIDE

**Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulată de doamna ADN împotriva Deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate **pe anul 2015 nr. x/25.09.2019** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov pentru **diferențe de contribuții rezultate din regularizarea anuală reprezentând CASS în sumă de x lei.**

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Ilfov.