

DECIZIA nr. 108/02.03.2020

privind soluționarea contestației formulată de contribuabilul X,
înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr./21.02.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București, a fost sesizată de Administrația Sector 5 a Finanțelor Publice, cu adresa nr./20.02.2020 înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr./21.02.2020, asupra contestației formulată de doamna X, cu domiciliul în, București.

Obiectul contestației, remisă prin poștă la data de 20.12.2019 și înregistrată la Administrația Sector 5 a Finanțelor Publice sub nr./30.12.2019, îl constituie Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2015 nr./27.11.2019 emisă de Administrația Sector 5 a Finanțelor Publice, comunicată prin poștă și confirmată de primire în data de **06.12.2019**, prin care s-au stabilit *“diferențe de contribuții rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus în sumă de lei”*.

Având în vedere dispozițiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de doamna X.

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

I. Prin contestația formulată doamna X invocă în susținere următoarele motive:

Stabilirea greșită a debitului de lei, prin Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2015 nr./27.11.2019 emisă de Administrația Sector 5 a Finanțelor Publice, întrucât a plătit cu regularitate toate taxele și impozitele datorate către stat.

Suma de lei stabilită în baza Deciziei de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe venit/contribuții de asigurări sociale de sănătate, precum și privind obligațiile de plată cu titlu de contribuții de asigurări sociale pe anul 2015 (D260) nr./11.03.2015, a fost achitată cu chitanța nr./31.03.2015.

Suma de lei stabilită în baza Deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2015 nr./27.11.2019, a fost achitată astfel:

- lei cu chitanța nr./25.03.2016;
- lei cu chitanța nr./31.05.2016;
- lei cu chitanța nr./18.10.2016.

Contribuabilul nu înțelege de ce figurează cu datorii restante și destul de vechi, încă din anul 2015.

II. Prin decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul **2015** nr./27.11.2019, Administrația Sector 5 a Finanțelor Publice a stabilit în sarcina contribuabilei X o diferență în plus de CASS rezultată din regularizarea anuală în sumă de lei.

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

Cauza supusă soluționării este dacă un contribuabil 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 în decizia de impunere sunt evidențiate doar **obligații stabilite cu titlu de plăți anticipate prin titluri de creanță** emise și comunicate contribuabilului și nicidecum eventuale sume **efectiv achitate** în contul acestor obligații, care se regăsesc în evidența fiscală, iar argumentele aduse în susținere nu privesc temeiurile legale din Codul fiscal în baza cărora contribuabila datorează contribuția corespunzătoare veniturilor realizate și în baza cărora a fost emisă decizia de impunere contestată.

În fapt, doamna X figurează înscrisă în evidențele fiscale în calitate de persoană care obține venituri din activități independente – exercitarea unor profesii libere – avocat, precum și venituri din dividende.

În baza informațiilor din baza de date a organelor fiscale cu privire la veniturile obținute de contribuabilă, Administrația Sector 5 a Finanțelor Publice a emis pe numele acesteia Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul **2015 nr./27.11.2019** prin care au stabilit următoarele:

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

Doamna X a primit această decizie prin poștă, fiind confirmată primirea în data de 06.12.2019.

În drept, potrivit art. 1, art. 2, art. 296²¹, art. 296²², art. 296²⁴ și art. 296²⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2015:

“Art. 1. - (1) Prezentul 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. Prezentul 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. 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:

d) persoanele care realizează venituri din profesii libere;”

”Art. 296²². - (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. 296²¹ 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”.

”Art. 296²⁴. - (1) Contribuabilii prevăzuți la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) - e), h) și i), cu excepția celor care realizează venituri din arendarea bunurilor agricole, 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. [...]

(4) În decizia de impunere, baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru contribuabilii prevăzuți la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) - e), h) și i), cu excepția celor care realizează venituri din arendarea bunurilor agricole și a celor care realizează venituri din închirierea camerelor, situate în locuințe proprietate personală, în scop turistic, menționați la art. 63 alin. (3), 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. 296²⁵. - (1) Declararea veniturilor care reprezintă baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale se realizează prin depunerea unei declarații privind venitul asigurat la sistemul public de pensii, precum și a declarației de venit estimat/norma de venit prevăzută la art. 81 și a declarației privind venitul realizat prevăzută la art. 83, pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate.

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

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

Prin urmare, conform dispozițiilor legale anterior citate, persoanele fizice care obțin venituri din exercitarea unei profesii libere au calitatea de contribuabil la sistemul public de asigurări sociale de sănătate și în această calitate sunt obligați să achite contribuția de asigurări sociale de sănătate stabilită prin decizie de impunere emisă de organele fiscale.

Contribuabila X consideră nelegală stabilirea obligațiilor de plată reprezentând regularizarea CASS pentru anul 2015 în anul 2019 pe motiv că au fost achitate intergal în anul 2016.

Acest motiv nu are absolut nicio legătură cu **stabilirea** diferenței rezultată din regularizarea anuală a **CASS pentru anul 2015** în sumă de lei, deoarece:

- **decizia de impunere reprezintă titlu de creanță fiscală**, în care se evidențiază creanțele fiscale datorate de contribuabili și în temeiul căruia se colectează creanțele fiscale cuvenite statului conform art. 152 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, motiv pentru care în decizia de impunere se evidențiază materia impozabilă și creanța fiscală corelativă, după cum se prevede și la art. 93 alin. (1) din Codul de procedură fiscală.

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

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale. ”

“Art. 152. - Colectarea creanțelor fiscale

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

- obligația anuală de plată a CASS aferentă anului 2015 este în sumă de lei, pe baza venitului net anual impozabil declarat de contribuabilă, conform art. 296²⁵ alin. (2) coroborat cu 296²² alin. (2) din Codul fiscal pentru a determina baza de calcul a CASS.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că în anul 2015 Administrația Sector 5 a Finanțelor Publice a stabilit **obligații de plată datorate cu titlu de plăți anticipate CASS** în sumă de lei, **sumă ce se regăsește la cap. II, pct. 3 din decizia contestată.** Plățile anticipate cu titlu de CASS au fost stabilite prin Decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe venit/contribuții de asigurări sociale de sănătate, precum și privind obligațiile de plată cu titlu de contribuții de asigurări sociale pe anul 2015 (D260) nr./11.03.2015.

- **rubrica "obligații privind plățile anticipate" de la pct. II.3 din decizia contestată nu conține sumele efectiv achitate de contribuabili, ci sumele stabilite de organele competente ca obligații de plată cu titlu anticipat și evidențiate într-un titlu de creanță corespunzător;**

- prin decizia contestată se stabilesc obligații fiscale privind CASS, în baza căreia se efectuează ulterior viramentele, așa cum prevede și art. 153 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală: *"(1) în scopul exercitării activității de colectare a creanțelor fiscale, organul fiscal organizează, pentru fiecare contribuabil/plătitor, evidența creanțelor fiscale și modul de stingere a acestora. Evidența se organizează pe baza titlurilor de creanță fiscală și a actelor referitoare la stingerea creanțelor fiscale."*

Potrivit art. 153 din Codul de procedură fiscală organul fiscal organizează evidența creanțelor fiscale și modul de stingere a acestora, **evidența realizându-se pe baza titlurilor de creanță fiscală și a actelor referitoare la stingerea creanțelor fiscale.**

- în privința faptului că au fost luate în considerare obligațiile de plată anticipată și nu plățile efective, se reține că **decizia de impunere reprezintă titlu de creanță fiscală**, în care se evidențiază creanțele fiscale datorate de contribuabili și în temeiul căruia se colectează creanțele fiscale convenite statului conform art. 152 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, motiv pentru care în decizia de impunere se evidențiază materia impozabilă și creanța fiscală corelativă, după cum se prevede și la art. 93 alin. (1) din Codul de procedură fiscală. Contribuabila **confundă stabilirea creanței fiscale prin decizie cu stingerea creanței fiscale prin plată**, ignorând faptul că, în lipsa deciziei de impunere = titlu de creanță fiscală, orice plată efectuată apare ca fiind achitată fără titlu, în plus față de obligațiile legal datorate, susceptibilă a fi restituită la simpla cerere a contribuabilului;

- Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2015 nr./27.11.2019 a fost emisă și comunicată contribuabilei X prin poștă fiind confirmată de primire în data de 06.12.2019, deci în cadrul termenului general de prescripție în materie fiscală de 5 ani;

- Referitor la culpa organelor fiscale în emiterea în anul 2019 a deciziei de impunere privind stabilirea diferențelor rezultate din regularizarea anuală a CASS pentru anul 2015, se reține că, **în materie fiscală, sancțiunea pentru neemiterea/necomunicarea "la timp" a titlurilor de creanță fiscală cum sunt deciziile de impunere o reprezintă prescrierea dreptului de a stabili obligații fiscale** (art. 112 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală).

Se reține că 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 deciziile de impunere prin care s-au stabilit obligațiile fiscale contestate au fost comunicate în cadrul termenului legal de prescripție nu poate fi vorba de o culpă a organelor fiscale în ceea ce privește termenul ei de emitere.*

Mai mult, prin emiterea și comunicarea deciziei de impunere anuale CASS pentru anul 2015 în luna noiembrie 2019 contribuabila a beneficiat de o veritabilă amânare a scadenței inițiale a obligației, suma de lei fiind la dispoziția sa în toată această perioadă, **aptă să producă fructe civile sub formă de dobânzi în favoarea contribuabilului și nicidecum pretinse prejudicii nedovedite.**

De altfel, prin O.U.G. nr. 31/2019 art. 1 alin. (3) a fost stabilită scadența la 120 de zile de la data comunicării deciziei de impunere.

Contribuabila ignoră dispozițiile art. 93 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform cărora **creanțele fiscale se pot stabili numai prin declarație de impunere sau prin decizie emisă de organul fiscal, stingerea obligațiilor/creanțelor fiscale neputând opera decât după ce acestea au fost în prealabil stabilite printr-un titlu de creanță emis și comunicat contribuabilului.**

Mai mult, contestatara consideră eronat că plățile efectuate în anul 2016 cu titlu de plăți anticipate CASS ar fi trebuit să stingă o obligație de plată stabilită deabia la data de 27.11.2019 și cu titlu de regularizare CASS aferentă anului 2015.

În consecință, contestația doamnei X împotriva deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2015 nr./27.11.2019, prin care s-au stabilit diferențe în plus de CASS rezultată din regularizarea anuală în sumă de lei, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată având în vedere că argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat, potrivit pct. 11.1. lit. a) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 1, art. 2, art. 296²¹, art. 296²², art. 296²⁴ și art. 296²⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal în vigoare în anul 2015, art. 93 alin. (1) și alin. (2), art. 112, art. 152 alin. (2), art. 153 alin. (1), art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1), art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) și art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 11.1. lit. a) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și art. 1 alin. (3) din O.U.G. nr. 31/2019

DECIDE

Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de doamna X împotriva Deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2015 nr./27.11.2019, emisă de Administrația Sector 5 a Finanțelor Publice, prin care s-au stabilit diferențe de contribuții rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus în sumă de lei.

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