

DECIZIA nr. 859 din 25.10.2019 privind soluționarea
contestației formulată de **ES**, cu domiciliul în
str. ..., sector x, Bucuresti,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 2 a fost sesizată cu adresa nr.2019, înregistrată sub nr. MBR_REG2019 de către Administrația Sector X a Finanțelor Publice cu privire la soluționarea contestației doamnei ES.

Obiectul contestației, transmisă prin poștă în2019 și înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr.2019 îl constituie decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate anul 2015 nr. dcso/03.04.2019, emisă de Administrația Sector X a Finanțelor Publice și comunicată prin SPV în data de 1...2019 prin care s-a stabilit o diferență de CASS rezultată din regularizarea anuală în sumă de **C lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de doamna ES.

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

I. Doamna ES contestă decizia de impunere nr. dcso/03.04.2019 motivat de faptul că CASS a fost calculată eronat la o bază de impozitare anuală de B lei, în loc de H lei, cât reprezintă venitul net declarat pentru anul 2015 și că a achitat sumele de A lei plus A lei în 08.04.2015 și 23.06.2015, la care se adaugă suma de P lei achitată în 16.12.2015 pentru trimestrul IV și regularizări.

Doamna ES solicită compensarea CASS din contul de impozit în contul de regularizări CASS, în cazul în care se constată că aceste plăți au fost efectuate în contul de impozit pe venit.

II. Prin decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate anul 2015 nr. dcso/03.04.2019 Administrația Sector X a Finanțelor Publice a stabilit în sarcina contribuabilei ES o diferență de CASS rezultată din regularizarea anuală în sumă de C lei, pornind de la o bază de calcul de B lei, căreia îi corespunde o contribuție anuală de X lei, din care s-au scăzut obligațiile privind plățile anticipate în sumă de Y 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:

3.1. Referitor la decizia de impunere

Cauza supusă soluționării este dacă organele fiscale au stabilit corect diferența CASS rezultată din regularizarea anuală aferentă anului 2015 prin reîntregirea bazei de calcul pe baza salariului de bază minim brut lunar pentru perioada iulie-decembrie 2015, în condițiile în care în baza O.U.G. nr. 31/2019 decizia de impunere a fost corectată prin anularea CASS aferentă acestei perioade, contribuabila urmând a datora CASS numai pentru perioada

ianuarie-iunie 2015 la baza de calcul stabilită pe baza venitului net, așa cum solicitat contribuabila prin contestația formulată.

În fapt, conform bazei de date a organului fiscal, doamna ES a realizat în anul fiscal 2015 venituri din activități independente – activități juridice pentru care a declarat un venit net anual realizat în sumă de H lei conform declarației nr.2016.

Pentru anul fiscal 2015 contribuabilei i s-au stabilit, cu titlu anticipat, obligații de plată pentru CASS în sumă de Y lei prin decizia de impunere plăți anticipate nr. dia/26.02.2015, respectiv câte Y4 lei pentru cele patru termene de plată trimestriale.

În baza declarației privind venitul realizat și a dispozițiilor art. 296²², art. 296²⁵, art. 296²⁷ și art. 296²⁸ din Codul fiscal, organele fiscale din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice au emis decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate anul 2015 nr. dcso/03.04.2019, prin care au stabilit în sarcina contribuabilei ES următoarele:

- venituri din activități independente/bază de calcul: B lei (B1 lei x 6 luni ianuarie-iunie 2015 plus B2 lei x 6 luni iulie-decembrie 2015);
- contribuție anuală CASS datorată: X lei;
- obligații stabilite privind plățile anticipate: Y lei;
- diferență de CASS rezultată din regularizarea anuală: C lei.

În data de 13.09.2019 organele fiscale au corectat decizia de impunere inițială, prin emiterea unei noi decizii de impunere anuală nr. diac/13.09.2019, stabilind următoarele:

- venituri din activități independente/bază de calcul: Br lei (B1 lei x 6 luni ianuarie-iunie 2015);
- contribuție anuală CASS datorată: H lei;
- obligații stabilite privind plățile anticipate: Y lei;
- diferență de CASS rezultată din regularizarea anuală: F lei.

Prin contestația formulată doamna ES susține că baza de calcul de B lei este incorectă și că obligația CASS trebuia calculată la veniturile nete de H lei și solicită să i se ia în considerare plățile efectuate pentru CASS în cursul anului 2015, inclusiv efectuarea compensării cu CASS rezultată din regularizare.

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

"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:

- a) întreprinzătorii titulari ai unei întreprinderi individuale;
- b) membrii întreprinderii familiale;
- c) persoanele cu statut de persoană fizică autorizată să desfășoare activități economice;
- 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. În cazul contribuției de asigurări sociale, obligațiile lunare de plată se stabilesc pe baza venitului declarat, prevăzut la art. 296²² alin. (1)”.

”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 prevăzute 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”.**

În materia declarării și impunerii veniturilor realizate de persoanele fizice care obțin venituri din activități independente/profesii libere sunt incidente și prevederile art. 82, art. 83 și art. 84 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru anul fiscal 2015:

”Art. 82. - (1) Contribuabilii care realizează venituri din activități independente, cedarea folosinței bunurilor, activități agricole impuse în sistem real, prevăzute la art. 71 alin. (5), precum și din silvicultură și piscicultură, cu excepția veniturilor din arendare, **sunt obligați să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de impozit**, exceptându-se cazul veniturilor pentru care plățile anticipate se stabilesc prin reținere la sursă.

(2) **Plățile anticipate se stabilesc de organul fiscal competent pe fiecare sursă de venit, luându-se ca bază de calcul venitul anual estimat sau venitul net realizat în anul precedent**, după caz, prin emiterea unei decizii care se comunică contribuabililor, potrivit legii [...].

(3) Plățile anticipate se efectuează în 4 rate egale, până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru, iar plata impozitului anual se efectuează potrivit deciziei de impunere”.

„Art. 83. - (1) Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură, determinate în sistem real, **au obligația de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului.** Declarația privind venitul realizat se completează pentru fiecare sursă și categorie de venit. Pentru veniturile realizate într-o formă de asociere, venitul declarat va fi venitul net/pierderea distribuită din asociere”.

”Art. 84. - (7) **Organul fiscal stabilește impozitul anual datorat pe baza declarației privind venitul realizat și emite decizia de impunere**, la termenul și în forma stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(8) Diferențele de impozit rămase de achitat conform deciziei de impunere anuale se plătesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, perioadă pentru care nu se calculează și nu se datorează sumele stabilite potrivit reglementărilor în materie privind colectarea creanțelor bugetare”.

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, cu mențiunea

că baza lunară de calcul a CASS determinată prin raportarea venitului net anual impozabil la cele 12 luni ale anului nu poate fi mai mică decât un salariu de bază minim brut pe țară, dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează CASS.

Pentru anul 2015 salariul de bază minim brut pe țară a fost stabilit prin H.G. nr. 1.091/2014, fiind de 975 lei/lună în perioada ianuarie - iunie 2015 și de B2 lei/lună în perioada iulie - decembrie 2015, în timp ce venitul net anual impozabil declarat de doamna ES pentru anul 2015 a fost de H lei, respectiv de B1 lei/lună (rotunjit matematic), rezultând că în perioada iulie - decembrie 2015 contribuabila a realizat un venit net lunar (de B1 lei/lună) sub salariul de bază minim brut lunar (de B2 lei/lună).

Din acest motiv baza de calcul stabilită prin decizia de impunere nr. dcso/03.04.2019 ce face obiectul contestației a fost stabilită la suma de B lei, prin cumularea venitului net realizat de contribuabilă pentru primele 6 luni ale anului 2015 (B1 lei x 6 luni) cu reîntregirea bazei la nivelul salariului de bază minim brut lunar pentru următoarele 6 luni ale anului 2015 (B2 lei x 6 luni).

Ulterior, în data de 23 mai 2019 a intrat în vigoare O.U.G. nr. 31/2019 privind acordarea unor facilități fiscale și pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pentru completarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 11/2018 pentru adoptarea unor măsuri bugetare și pentru modificarea Legii-cadru nr. 153/2017 privind salarizarea personalului plătit din fonduri publice care prevede următoarele:

"Art. 2. - (1) **Se anulează contribuția de asigurări sociale de sănătate**, precum și obligațiile fiscale accesorii aferente acestora, **stabilite prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, în cazul persoanelor fizice pentru care baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate a fost întregită la nivelul salariului de bază minim brut pe țară** sau, după caz, la valoarea a douăsprezece salarii de bază minime brute pe țară, **pentru perioadele fiscale cuprinse între 1 iulie 2015 și 31 decembrie 2017**, potrivit Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sau Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare".

"Art. 3. - (1) **Anularea obligațiilor fiscale prevăzute la art. 2 se efectuează din oficiu de către organul fiscal competent, prin emiterea unei decizii de anulare a obligațiilor fiscale, care se comunică contribuabilului**".

Pentru punerea în aplicare a O.U.G. nr. 31/2019 organele fiscale din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice au emis o nouă decizie de impunere anuală sub nr. diac/13.09.2019 prin care au anulat CASS datorată de doamna ES pentru perioada iulie - decembrie 2015 prin decizia de impunere inițială nr. dcso/03.04.2019 contestată, astfel că prin noua decizie de impunere contribuția anuală CASS datorată a fost stabilită numai pentru perioada ianuarie - iunie 2015, pe baza venitului net anual declarat de contribuabilă raportat lunar, respectiv H lei : 12 luni = B1 lei/lună, rezultând următoarele:

- venituri din activități independente/bază de calcul: B1 lei x 6 luni = Br lei;
- contribuție anuală CASS datorată: H lei;
- obligații stabilite privind plățile anticipate: Y lei;
- diferență de CASS rezultată din regularizarea anuală: F lei.

Față de cele anterior prezentate reiese că baza de calcul reclamată de contribuabilă ca fiind eronată în cuantum de **B lei** a fost diminuată prin decizia nr. diac/13.09.2019 la cuantumul de **Br lei**, cu consecința diminuării CASS anuală datorată de la X lei la H lei și a diferenței de CASS rezultată din regularizarea anuală de la C lei la F lei. Organul de soluționare a contestației constată că **în noua decizie de impunere nr. diac/13.09.2019**, care corectează decizia de impunere nr. dcso/03.04.2019 **baza de impunere de Br lei** este determinată pe baza venitului net realizat și este sub nivelul bazei de calcul reclamate de

doamna ES ca fiind corectă de H lei, **situația fiind favorabilă contribuabilei**, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă ca fiind rămasă fără obiect din punct de vedere al stabilirii bazei de calcul al obligațiilor CASS pentru anul fiscal 2015 în raport cu criticile formulate de contribuabilă.

3.2. Referitor la solicitarea de compensare

Cauza supusă soluționării dacă organul de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere din contestația contribuabilei, în condițiile în care cererea nu are caracter de cale administrativă de atac.

În fapt, prin contestația formulată contribuabila ES solicită să i se ia în considerare plățile de CASS efectuate în anul 2015 în cuantum de A lei plus A lei în 08.04.2015 și 23.06.2015, la care se adaugă suma de P lei achitată în 16.12.2015 pentru trimestrul IV și regularizări, respectiv compensarea din contul de plăți anticipate în contul de regularizări CASS.

În drept, potrivit art. 167 și art. 268 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 167. - (7) Compensarea se constată de către organul fiscal competent, la cererea debitorului sau din oficiu. Dispozițiile art. 165 privind ordinea stingerii datoriilor sunt aplicabile în mod corespunzător.

(8) Organul fiscal competent comunică debitorului decizia cu privire la efectuarea compensării, în termen de 7 zile de la data efectuării operațiunii".

"Art. 268. - (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 lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(2) **Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal**".

În speță, se reține că doamna ES solicită prin contestația formulată compensarea plăților în sumă de A lei + A lei + P lei efectuate în anul 2015 în contul obligațiilor de plată anticipată CASS (înregistrate la cod 111) cu diferența de CASS rezultată în urma regularizării anuale (înregistrată la cod 460) și rectificarea situației sale fiscale, operațiuni care sunt de competența organelor fiscale teritoriale, motiv pentru care sunt aplicabile prevederile pct. 9.9 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 potrivit cărora:

"9.9. În cazul în care contestațiile sunt astfel formulate încât au și alt caracter pe lângă cel de cale administrativă de atac, pentru aceste aspecte cererea se va restitui organelor emitente ale actelor administrative fiscale atacate, în vederea înaintării acesteia organelor competente".

Prin urmare, capătul de cerere privind solicitare de compensare a plăților anticipate de CASS efectuate în anul 2015 cu diferența de CASS rezultată din regularizarea anuală, neavând caracterul de cale administrativă de atac, se va restitui Administrației Sector X a Finanțelor Publice, în calitate de organ fiscal competent în administrarea fiscală a contribuabilei ES și gestionarea evidenței fiscale a acesteia.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 82, art. 83, art. 84, art. 296²¹, art. 296²², art. 296²⁴ și art. 296²⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările în vigoare pentru anul fiscal 2015, art. 2 alin. (1) și art. 3 alin. (1) din O.U.G. nr. 31/2019 privind acordarea unor facilități fiscale și pentru modificarea și completarea

Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pentru completarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 11/2018 pentru adoptarea unor măsuri bugetare și pentru modificarea Legii-cadru nr. 153/2017 privind salarizarea personalului plătit din fonduri publice, pct. 9.9 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 și art. 167, art. 268 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

1. Respinge contestația doamnei ES împotriva deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate anul 2015 nr. dcso/03.04.2019, emisă de Administrația Sector X a Finanțelor Publice ca fiind rămasă de obiect în raport cu criticile formulate.

2. Restituie Administrației Sector X a Finanțelor Publice capătul de cerere din contestația doamnei ES cu privire la solicitarea de compensare.

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.