

DECIZIA nr. 525 din 23.07.2015
privind solutionarea contestatiilor formulate de
domnul X,

inregistrate la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr.X/15.05.2015 si nr. X/30.06.2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de Administratia Sector 2 a Finantelor Publice, cu adresele nr.X/11.05.2015 si nr. X/11.06.2015 inregistrate la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. X/15.05.2015 si nr. X/30.06.2015 asupra contestatiilor formulate de domnul X CNP – X cu domiciliul in Str. X, nr. X, bl. X, sc. X, et. X, ap. X, Sector 2, Bucuresti.

Obiectul contestatiilor, remise prin posta la data de 26.01.2015 si la data de 02.04.2015 si inregistrate la Administratia Sector 2 a Finantelor Publice sub nr. X/03.04.2015 si nr. X/02.05.2015, il constituie:

- Decizia de impunere privind platile anticipate cu titlu de impozit pe venit/contributii de asigurari sociale de sanatate, precum si obligatiile de plata cu titlu de contributii de asigurari sociale pentru anul 2015 nr. X din 23.01.2015, comunicata prin posta in data de **26.03.2015**, prin care s-au stabilit plati anticipate cu titlu de impozit in suma de X lei, **din care contribuabilul contesta suma de X lei;**

- Decizia de impunere privind platile anticipate cu titlu de contributii de asigurari sociale de sanatate pentru veniturile din cedarea folosintei bunurilor pe anul 2015 nr.X/26.01.2015, comunicata prin posta in data de **29.04.2015**, prin care s-au stabilit plati anticipate cu titlu de contributii de asigurari sociale de sanatate in suma totala de X lei, **din care contribuabilul contesta suma de X lei.**

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborat cu pct. 9.5 din O.P.A.N.A.F nr.2960/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatiile formulate de domnul X.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatiile formulate impotriva Deciziei de impunere privind platile anticipate cu titlu de impozit pe venit/contributii de asigurari sociale de sanatate, precum si obligatiile de plata cu titlu de contributii de asigurari sociale nr.X/23.01.2015 si a Deciziei de impunere privind platile anticipate cu titlu de contributii de asigurari sociale de sanatate pentru veniturile din cedarea folosintei bunurilor pe anul 2015 nr.X/26.01.2015, domnul X solicita deducerea cheltuielilor cu asigurarile sociale de sanatate din baza de calcul a impozitului pe venit mentionand faptul ca astfel a fost obligat in mod ilegal la o plata in plus de X lei, incalcandu-se principiul de drept al evitarii dublei impozitari.

Totodata, contestarul mentioneaza faptul ca impozitul de 16% este final si se aplica asupra venitului net anual impozabil.

In concluzie, contribuabilul solicita refacerea calculului impozitului pe venit sau a contributiei de asigurari sociale de sanatate si emiterea unei noi decizii.

II. Prin Decizia de impunere privind platile anticipate cu titlu de impozit pe venit/contributii de asigurari sociale de sanatate, precum si privind obligatiile de plata cu titlu de contributii de asigurari sociale pe anul 2015 nr. X/23.01.2015 si Decizia de impunere privind platile anticipate cu titlu de contributii de asigurari sociale de sanatate pentru veniturile din cedarea folosintei bunurilor pe anul 2015 au fost stabilite in sarcina contribuabilului X obligatii fiscale in suma de X lei, reprezentand plati anticipate cu titlu de impozit pe venit si plati anticipate cu titlu de contributii de asigurari sociale de sanatate in suma de X lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, motivatiile contribuabilului si actele normative in vigoare pe perioada supusa impunerii se retin urmatoarele :

Cauza supusa solutionarii este daca organul fiscal a stabilit corect platile anticipate cu titlu de impozit si cu titlu de contributii de asigurari sociale de sanatate pe anul 2015, pentru veniturile din cedarea folosintei bunurilor, in conditiile in care pe de o parte solicitarea deductiei din venitul net si a CASS se face la stabilirea impozitului anual, iar pe de alta parte platile anticipate cu titlu de impozit pe venit si platile anticipate cu titlu de contributii de asigurari sociale de sanatate s-au stabilit prin aplicarea cotei de 16%, respectiv 5,5% asupra bazei de calcul reprezentata de venitul net determinat in baza contractului de inchiriere inregistrat de contribuabil la organul fiscal, in conformitate cu dispozitiile Codului fiscal.

In fapt, domnul X a obtinut venituri din cedarea folosintei bunurilor, activitate pentru care datoreaza atat plati anticipate cu titlu de impozit pe venit, cat si plati anticipate cu titlu de contributii de asigurari sociale de sanatate.

In baza contractului de inchiriere inregistrat la organul fiscal sub nr. X/09.10.2014 pentru perioada 01.10.2014 – 30.09.2015 de catre contribuabil, Administratia Sector 2 a Finantelor Publice a stabilit :

- prin Decizia de impunere privind platile anticipate cu titlu de impozit pe venit/contributii de asigurari sociale de sanatate, precum si obligatii de plata cu titlu de contributii de asigurari sociale pe anul 2015, a stabilit in sarcina contribuabilului plati anticipate cu titlu de impozit de venit in suma de X lei asupra unui venit net de X lei, repartizate pe termene de plata astfel: 25.03.2015 = X lei, 25.06.2015 = X lei, 25.09.2015 = X lei si 21.12.2015 = X lei;

- prin Decizia de impunere privind platile anticipate cu titlu de contributii de asigurari sociale de sanatate pentru veniturile din cedarea folosintei bunurilor pe anul 2015, a stabilit in sarcina contribuabilului plati anticipate cu titlu de contributii de asigurari sociale de sanatate in suma de X lei asupra unui venit net de X lei, repartizate pe termene de plata astfel: 25.03.2015 = X lei, 25.06.2015 = X lei si 25.09.2015 = X lei.

Prin contestatia formulata, contribuabilul solicita deductia suplimentara a contributiilor sociale de sanatate platite din venitul net estimat aferent contractului de inchiriere nr. X/09.10.2014.

De asemenea, contestatarul considera nelegala plata contributiei de asigurari sociale de sanatate de 5.5% si la suma reprezentand plati anticipate cu titlu de impozit pe venit, codul fiscal precizand faptul ca impozitul de 16% este impozit final si se aplica asupra venitului net lunar.

Totodata, contestatarul solicita rectificarea cu suma de (- X lei) a decizie de impunere nr. X/26.01.2015 privind platile anticipate cu titlu de contributii de asigurari de sanatate pentru veniturile din cedarea folosintei bunurilor pe anul 2015.

In concluzie contribuabilul solicita refacerea calculului impozitului pe venit si a contributiei de asigurari sociale de sanatate si emiterea unor noi decizii.

In drept, referitor la veniturile din cedarea folosintei bunurilor Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal al Romaniei cu modificarile si completarile ulterioare prevede urmatoarele:

“Art. 62 Stabilirea venitului net anual din cedarea folosinței bunurilor

(1[^]1) În cazul veniturilor obținute din închirierea bunurilor mobile și imobile din patrimoniul personal, venitul brut se stabilește pe baza chiriei prevăzute în contractul încheiat între părți pentru fiecare an fiscal, indiferent de momentul încasării chiriei.

(2) Venitul net din cedarea folosinței bunurilor se stabilește prin deducerea din venitul brut a cheltuielilor determinate prin aplicarea cotei de 25% asupra venitului brut.”

[...]

*„Art. 63-(1) Contribuabilii care realizează venituri din cedarea folosinței bunurilor pe parcursul unui an, cu excepția veniturilor din arendare, datorează plăți anticipate în contul impozitului pe venit către bugetul de stat, potrivit prevederilor **art. 82.**”*

“Art. 81-(2) Contribuabilii care obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal, altele decât veniturile din arendare pentru care impunerea este finală, au obligația să depună o declarație privind venitul estimat/norma de venit, în termen de 15 zile de la încheierea contractului între părți. Declarația privind venitul estimat/norma de venit se depune odată cu înregistrarea la organul fiscal a contractului încheiat între părți. Contribuabilii care obțin venituri din arendarea bunurilor agricole din patrimoniul personal au obligația înregistrării contractului încheiat între părți, precum și a modificărilor survenite ulterior, în termen de 15 zile de la încheierea/producerea modificării acestuia, la organul fiscal competent.

(3) Contribuabilii care în anul anterior au realizat pierderi și cei care au realizat venituri pe perioade mai mici decât anul fiscal, precum și cei care, din motive obiective, estimează că vor realiza venituri care diferă cu cel puțin 20% față de anul fiscal anterior depun, odată cu declarația privind venitul realizat, și declarația privind venitul estimat/norma de venit.”

*„Art. 82 - (1) Contribuabilii care realizează venituri din activități independente, din cedarea folosinței bunurilor, cu excepția veniturilor din arendare, precum și venituri din activități agricole 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. În cazul impunerilor efectuate după expirarea termenelor de plată prevăzute la alin. (3), contribuabilii au obligația efectuării plăților anticipate la nivelul sumei datorate pentru ultimul termen de plată al anului precedent. Diferența dintre impozitul anual calculat asupra venitului net realizat în anul precedent și suma reprezentând plăți anticipate*

datorate de contribuabil la nivelul trimestrului IV din anul anterior se repartizează pe termenele de plată următoare din cadrul anului fiscal. [...]

(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.[...]

(5) Pentru stabilirea plăților anticipate, organul fiscal **va lua ca bază de calcul venitul anual estimat, în toate situațiile în care a fost depusă o declarație privind venitul estimat pentru anul curent, sau venitul net din declarația privind venitul realizat pentru anul fiscal precedent, după caz. La stabilirea plăților anticipate se utilizează cota de impozit de 16% prevăzută la art. 43 alin. (1).**[...]

(6) Plățile anticipate stabilite pe baza contractelor încheiate între părți în care chiria este exprimată în lei, potrivit prevederilor art. 63 alin. (2), precum și pentru veniturile din activități independente, impuse pe baza normelor de venit, reprezintă impozit final.

(7) **În situația rezilierii, în cursul anului fiscal, a contractelor încheiate între părți în care chiria este exprimată în lei, plățile anticipate stabilite potrivit prevederilor art. 63 alin. (2) vor fi recalulate de organul fiscal competent la cererea contribuabilului, pe bază de documente justificative.**

„Art. 296²¹ 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: [...]

i) persoanele care realizează venituri din cedarea folosinței bunurilor.”

„Art. 296²² Baza de calcul

(2¹) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la art. 296²¹ alin. (1) lit. i), [...] este diferența dintre venitul brut și cheltuiala deductibilă determinată prin aplicarea cotei de 25% asupra venitului brut, 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. Baza lunară de calcul nu poate fi mai mare decât valoarea a de 5 ori câștigul salarial mediu brut.”

„Art. 296²⁴ Plăți anticipate cu titlu de contribuții sociale

(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).

[...]

(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), [...], se evidențiază lunar, iar plata se efectuează trimestrial, în 4 rate egale, până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru. [...]

Fata de cadrul legal mentionat anterior si de documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca, contribuabilii care realizeaza venituri din cedarea folosintei bunurilor, **au obligatia de a efectua plati anticipate in contul impozitului pe venit si a**

contributiei de asigurari sociale de sanatate, acestea fiind stabilite de organul fiscal in baza veniturilor declarate de acestia, respectiv pe baza venitului estimat a fi realizat in anul respectiv, daca a fost depusa declaratie privind venitul estimat pentru anul curent sau pe baza venitului net din activitatea respectiva determinat in anul anterior.

Impozitul pe venit si contributia de asigurari sociale de sanatate sunt obligatii fiscale datorate sub forma de plati anticipate efectuate in cursul anului, acestea fiind stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere, prin aplicarea cotei de impozitare de 16% respectiv de 5,5% asupra venitului net estimat, iar plata se face trimestrial.

In cazul veniturilor din cedarea folosintei bunurilor, *venitul net se stabileste prin deducerea din venitul brut a cotei forfetare de cheltuieli de 25%, aplicata asupra venitului brut. Specific cotei forfetare de cheltuieli este faptul ca aceasta se acorda indiferent de quantumul lor efectiv si sunt deductibile fara a fi necesar sa fie justificate de documente.*

Din documentele existente la dosarul cauzei se constata urmatoarele:

- in baza contractului de inchiriere inregistrat la Administratia Sector 2 a Finantelor Publice sub nr. X/09.10.2014 domnul X a prevazut o chirie lunara in suma de X lei/luna, pentru perioada cuprinsa intre 01.10.2014 -30.09.2015;

- organele de impunere au stabilit plati anticipate cu titlu de impozit pe venit pe anul 2015 luandu-se baza de calcul venitul net estimat pentru anul 2015 in suma de X lei [$(X - (X \times 25\%)) = X$ lei], dupa care au fost stabilite plati anticipate cu titlu de impozit pe venit in suma de X lei ($X \times 16\% = X$ lei), prin decizia de impunere privind platile anticipate cu titlu de impozit pe venit/contributii de asigurari sociale de sanatate, precum si privind obligatiile de plata cu titlu de contributii de asigurari sociale pe anul 2015 nr.X/23.01.2015;

- organele de impunere au stabilit plati anticipate cu titlu de contributii de asigurari sociale de sanatate pe anul 2015 luandu-se baza de calcul venitul net estimat pentru anul 2015 in suma de X lei [$(X - (X \times 25\%)) = X$ lei], dupa care au fost stabilite plati anticipate cu titlu de CASS in suma de X lei ($X \times 5,5\%$), prin decizia de impunere privind platile anticipate cu titlu de contributii de asigurari sociale de sanatate pentru veniturile din cedarea folosintei bunurilor pe anul 2015 nr. X/26.01.2015.

Din analiza deciziei contestate rezulta ca in mod legal organul fiscal a emis deciziile in baza contractul de inchiriere inregistrat sub nr. X din 09.10.2014, privind platile anticipate cu titlu de impozit pe venit / contributii de asigurari sociale de sanatate, precum si obligatiile de plata cu titlu de contributii de asigurari sociale pentru anul 2015.

Motivatii contestatarului privind calculul eronat al impozitului pe venit datorat cu titlu de plati anticipate, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat **acordarea deductibilitatilor contributiilor de asigurari sociale de sanatate se efectueaza numai asupra venitului net anual** de catre organul fiscal care procedeaza la recalcularea bazei impozabile in vederea determinarii impozitului pe venitul anual datorat, dupa depunerea de catre contribuabil a declaratiei privind venitul realizat pe anul 2015 asa cum prevede art. 64¹ din Codul Fiscal, asa cum a fost introdus prin O.U.G. nr.88/2013 privind recalcularea venitului realizat din cedarea folosintei bunurilor, cu aplicabilitate de la 01.01.2014.

Astfel, art. 64¹ din Codul Fiscal prevede:

(1) Organul fiscal competent are obligația determinării, pe categoria venituri din cedarea folosinței bunurilor, a venitului anual realizat, sumă de venituri nete anuale, în

vederea aplicării prevederilor referitoare la verificarea încadrării în plafonul corespunzător anului fiscal respectiv pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate prevăzută la titlul IX² - «Contribuții sociale obligatorii».

(2) Contribuțiile de asigurări sociale de sănătate prevăzute la titlul IX² - «Contribuții sociale obligatorii» datorate în cursul anului se deduc din veniturile realizate din categoria venituri din cedarea folosinței bunurilor numai de organul fiscal competent la stabilirea obligațiilor fiscale anuale.

(3) Organul fiscal competent are obligația recalculării bazei impozabile în vederea acordării deductibilității contribuției de asigurări sociale de sănătate prevăzută la titlul IX² - «Contribuții sociale obligatorii» și determinarea impozitului pe venit anual datorat.

(3¹) Din veniturile realizate anual din categoria venituri din cedarea folosinței bunurilor, indiferent dacă determinarea venitului net se efectuează în sistem real, pe baza normelor de venit sau prin utilizarea cotelor forfetare de cheltuieli, se deduc contribuțiile de asigurări sociale de sănătate prevăzute la titlul IX² datorate pentru anul fiscal.

(4) Procedura de aplicare a prevederilor de la alin. (1) - (3) se stabilește prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Invocarea faptului ca este o dubla impozitare a veniturilor deoarece se stabileste impozit si pentru obligatia de plata reprezentand CASS nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat contribuabilul are obligatia sa achite atat impozitul pe venit cat si CASS pentru veniturile din cedarea folosintei bunurilor cu titlu de plati anticipate, urmand ca in baza art. 64¹ din Codul Fiscal sa se efectueze regularizarea.

Nici celelalte motivatii ale contestatarului precum ca nu intelege de ce rubrica CASS din decizia de impunere - formularul 260 nu este completata cu sumele de plata este neintemeiata in conditiile in care CASS si impozitul pe venit sunt obligatii distincte, plata acestora efectuandu-se in conturi bugetare distincte.

Avand in vedere cele mai sus prezentate rezulta ca in mod legal organele fiscale au procedat la calcularea platilor anticipate cu titlu de impozit pe venit si cu titlu de contributii de asigurari sociale de sanatate tinand cont de venitul estimat pentru anul 2015 declarat de contribuabil.

Fata de cele prezentate **urmeaza a se respinge ca neintemeiate contestatiile formulate** de domnul X impotriva deciziei de impunere nr. X/23.01.2015 privind platile anticipate cu titlu de impozit pe venit/ contributii de asigurari sociale de sanatate, precum si obligatiile de plata cu titlu de contributii de asigurari sociale pentru anul 2015 si a decizie de impunere nr.X/26.01.2015 privind platile anticipate cu titlu de contributii de asigurari sociale de sanatate pentru veniturile din cedarea folosintei bunurilor pe anul 2015, prin care au fost stabilite plati anticipate cu titlu de impozit pe venit in suma de X lei, respectiv plati anticipate cu titlu de contributii de asigurari sociale de sanatate in suma de X lei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 62, art. 63, art. 81, art. 82, art. 296²¹, art. 296²² si art. 296²⁴ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 205, art. 207, art. 209 și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se:

DECIDE

Respingerea ca neintemeiate a contestatiilor formulate de domnul **X** impotriva Deciziei de impunere privind platile anticipate cu titlu de impozit pe venit/ contributi de asigurari sociale de sanatate, precum si obligatiile de plata cu titlu de contributi de asigurari sociale pentru anul 2015 **nr. X/23.01.2015** si a Deciziei de impunere privind platile anticipate cu titlu de contributi de asigurari sociale de sanatate pentru veniturile din cedarea folosintei bunurilor pe anul 2015 **nr.X/26.01.2015** emise de Administratia Sector 2 a Finantelor Publice.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.