

DECIZIA nr. 557/2018

privind soluționarea contestației formulate de
doamna .X.

înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR_REG2 .x./20.02.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov prin Serviciul soluționare contestații 2 a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. .x./09.02.2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR_REG2 .x./20.02.2018, cu privire la contestația formulată de doamna .X., CNP ..., cu domiciliul în .X., str. .X., nr. .x., sc. .x., et. .x., ap. .x., cod poștal .x., jud. .X.

Obiectul contestației, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. sub nr. .x./05.02.2018, îl constituie Decizia privind stabilirea din oficiu a contribuției de asigurări sociale pentru persoane fizice pe anul 2013 nr. .x./18.01.2018, comunicată prin poștă în data de 25.01.2018, prin care s-au stabilit din oficiu în sarcina contribuabilei obligații de plată cu titlu de contribuții de asigurări sociale aferente perioadei ianuarie - octombrie 2013 în sumă totală de .x1. lei, din care contribuabila contestă suma de .x2. lei.

Constatând că în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), 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 Brașov este învestită să soluționeze contestația formulată de doamna .X.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestația formulată doamna .X. susține că nu datorează contribuție de asigurări sociale pentru lunile septembrie și octombrie 2013 având în vedere că începând cu data de 12.09.2013 a devenit pensionară pentru limita de vârstă conform deciziei nr. .x./30.09.2013, iar potrivit art. 296²¹ alin. (1) lit. d) și art. 296²³ alin. (4) nu datorează CAS pentru aceste luni.

II. Față de aspectele contestate se reține că prin Decizia privind stabilirea din oficiu a contribuției de asigurări sociale pentru persoane fizice pe anul 2013 nr. .x./18.01.2018, A.J.F.P. .X. a stabilit în sarcina contribuabilei, pentru perioada de raportare ianuarie - octombrie 2013, obligații de plată în sumă totală de .x1. lei având în vedere că aceasta nu a depus declarația 600 pentru anul 2013.

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

Cauza supusă soluționării este dacă contribuabila datorează CAS stabilită din oficiu pentru lunile septembrie și octombrie 2013, în sumă totală de .x2. lei, în condițiile în care din documentele aflate din dosarul cauzei rezultă că începând cu data de 12.09.2013 beneficiază de pensie pentru limita de vârstă.

În fapt, prin declarația 200 înregistrată sub nr. .x./27.05.2013 privind veniturile realizate din România, contribuabila a declarat pentru anul 2012 un venit net din profesii libere de .x3. lei și un venit net de .x4. lei din convenții civile.

Având în vedere că veniturile realizate de contribuabila în 2012 au fost peste nivelul plafonului minim prevăzut de lege, respectiv peste 35% din câștigul salarial

mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat aferent anului 2013 și întrucât petenta nu a depus declarația privind venitul asigurat la sistemul public de pensii (formular 600), prin notificarea nr. .x./12.10.2017, comunicată prin poștă în data de 23.10.2017, organul fiscal a înștiințat-o pe contribuabila despre obligația depunerii formularului 600 pentru anul 2013.

Urmare nedepunerii declarației privind venitul asigurat la sistemul public de pensii, prin Decizia privind stabilirea din oficiu a contribuției de asigurări sociale pentru persoane fizice pe anul 2013 nr. .x./18.01.2018, contestată, s-au stabilit din oficiu obligații de plată în sumă de .x1. lei prin estimarea bazei de calcul al CAS la nivelul de 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat în anul 2013.

Prin contestația depusă contribuabila susține că nu datorează contribuție de asigurări sociale pentru lunile septembrie și octombrie 2013 având în vedere că începând cu data de 12.09.2013 a devenit pensionară în sistemul public de pensii.

În drept, potrivit art. 107 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

„Art. 107. – (1) Nedepunerea declarației de impunere dă dreptul organului fiscal să procedeze la stabilirea din oficiu a creanțelor fiscale prin decizie de impunere. Stabilirea din oficiu nu se poate face înainte de împlinirea unui termen de 15 zile de la înștiințarea contribuabilului/plătitorului privind depășirea termenului legal de depunere a declarației de impunere. [...]

(2) În înștiințarea prevăzută la alin. (1) organul fiscal informează contribuabilul/plătitorul cu privire la consecințele nedepunerii declarației de impunere.

(3) Stabilirea din oficiu a creanței fiscale se face prin estimarea bazei de impozitare, potrivit art. 106. Organul fiscal procedează la estimarea creanței fiscale ori de câte ori informațiile deținute de organul fiscal nu permit estimarea bazei de impozitare. [...]

(5) Contribuabilul/Plătitorul poate depune declarația de impunere pentru creanțele fiscale ce au format obiectul deciziei de impunere emisă potrivit alin. (1), în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei, sub sancțiunea decăderii, chiar dacă acest termen se împlinește după împlinirea termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale. Decizia de impunere se anulează de organul fiscal la data depunerii declarației de impunere.

(6) În cazul în care se depune declarația de impunere potrivit alin. (5), după împlinirea termenului de prescripție prevăzut la art. 110, de la data depunerii declarației începe să curgă un nou termen de prescripție”.

De asemenea, potrivit dispozițiilor O.P.A.N.A.F. nr. 962/2016 din 11 martie 2016 privind stabilirea din oficiu a impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă:

„CAPITOLUL I – Dispoziții generale [...]

2. Procedura privind stabilirea din oficiu a impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă se aplică pentru obligațiile fiscale cuprinse în vectorul fiscal. Stabilirea obligației de plată se efectuează pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție cuprins(ă) în vectorul fiscal atașat fiecărui contribuabil/plătitor și pentru fiecare perioadă fiscală pentru care nu au fost depuse declarații, conform legii, prin estimare, după regulile proprii impozitului, taxei sau contribuției supuse impunerii din oficiu.

3. *Stabilirea din oficiu a impozitelor, taxelor și contribuțiilor se face în cadrul perioadei de prescripție și nu privește perioadele pentru care obligațiile fiscale au făcut obiectul unei inspecții fiscale.*

Quantumul impozitelor, taxelor și contribuțiilor se stabilește sub rezerva verificării ulterioare. [...]”.

„CAPITOLUL II – Stabilirea din oficiu a obligațiilor de plată [...]

1.2. *Emiterea și comunicarea înștiințărilor privind nedepunerea în termen a declarațiilor fiscale*

1.2.1. *Compartimentul de specialitate are obligația să înștiințeze contribuabilii/plătitorii în legătură cu depășirea termenului legal de depunere a declarației fiscale, prin comunicarea unei înștiințări.*

Înștiințările privind nedepunerea în termen a declarațiilor fiscale se emit conform procedurilor de administrare fiscală în vigoare și se comunică contribuabililor/plătitorilor în termen de 15 zile de la expirarea termenului legal de depunere a declarațiilor fiscale. [...]

1.2.2. *Procedura de comunicare a înștiințărilor este cea prevăzută pentru comunicarea actelor administrative fiscale.*

1.3. *Înregistrarea datei comunicării către contribuabili/plătitori a înștiințărilor privind nedepunerea în termen a declarațiilor fiscale*

Pe baza confirmărilor de primire remise de către poștă, a dovezilor de primire prin alte mijloace legale sau pe baza proceselor-verbale de comunicare prin publicitate, după caz, compartimentul de specialitate înregistrează data comunicării către contribuabili/plătitori a înștiințărilor privind nedepunerea în termen a declarațiilor fiscale. [...]

2.6.6. În termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere din oficiu, contribuabilul/plătitorul poate depune declarația fiscală privind obligațiile care au format obiectul acestei decizii, sub sancțiunea decăderii, chiar dacă acest termen se împlinește după împlinirea termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale.

Decizia de impunere din oficiu se anulează la data depunerii declarației fiscale, fiind aplicabile prevederile art. 50 din Codul de procedură fiscală”.

Având în vedere prevederile legale sus menționate se reține că în cazul contribuabililor care aveau obligația declarării impozitelor, taxelor și contribuțiilor și nu și-au îndeplinit această obligație, conform legii, organul fiscal are obligația de a stabili din oficiu impozitele, taxele și contribuțiile cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă în cadrul perioadei de prescripție, iar în cazul în care, în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere din oficiu, contribuabilul depune declarația fiscală privind obligațiile care au format obiectul acestei decizii, decizia de impunere din oficiu se anulează la data depunerii declarației fiscale, fiind aplicabile prevederile art. 50 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În acest sens, organul fiscal are obligația de a notifica contribuabilii privind nedepunerea în termen a declarațiilor fiscale și de a emite decizii de impunere din oficiu.

Procedura de impunere din oficiu impune organelor fiscale obligația înștiințării prealabile a contribuabililor în legătura cu nedepunerea declarațiilor fiscale, astfel încât aceștia să ia măsuri pentru remedierea situației, inclusiv prin clarificarea

neconcordanțelor în evidențele fiscale al contribuabililor. Potrivit art. 107 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, emiterea deciziilor de impunere din oficiu este condiționată de împlinirea unui termen de 15 zile de la înștiințarea contribuabililor privind depășirea termenului legal de depunere a declarațiilor fiscale, respectiv a unui termen de 15 zile de la data comunicării notificării în acest sens.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă următoarele:

- contribuabila prin declarația 200 depusă pentru anul 2012 a declarat un venit net total în sumă de .x5. lei din profesii libere și convenții civile;

- având în vedere că venitul realizat în anul 2012 era superior sumei de 9.336 lei (2.223 lei x 35% x 12 luni), respectiv peste nivelul de 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat aferent anului 2013, iar doamna .X. nu a depus declarația privind venitul asigurat la sistemul public de pensii, prin notificarea nr. .x./12.10.2017 organul fiscal a înștiințat-o pe contribuabila despre obligația depunerii formularului 600 pentru anul 2013;

- notificarea privind nedepunerea în termen a declarației privind venitul asigurat în sistemul public de pensii nr. .x./12.10.2017 a fost comunicată contribuabilei prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire în data de 23.10.2017, fără ca aceasta să dea curs solicitării;

- întrucât doamna .X. nu și-a îndeplinit obligațiile declarative în termen de 15 zile de la data comunicării notificării, respectiv până la data de 08.11.2017, în temeiul dispozițiilor O.P.A.N.A.F. nr. 962/2016, organul fiscal a procedat la emiterea deciziei privind stabilirea din oficiu a CAS nr. .x./18.01.2018 pentru perioada de raportare ianuarie - octombrie 2013, prin care s-au stabilit obligații fiscale în sumă de .x1. lei.

În consecință, organele de impunere din cadrul A.J.F.P. .X. au respectat dispozițiile O.P.A.N.A.F. nr. 962/2016 privind stabilirea din oficiu a impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă, în acest sens, emițând și comunicând contestatarea la data de 23.10.2017, Notificarea privind nedepunerea în termen a declarației privind venitul asigurat în sistemul public de pensii nr. .x./12.10.2017, prin care i-a adus la cunoștință faptul că nu a depus declarația 600 pentru anul 2013.

De asemenea, potrivit art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 276. – (1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării. [...]

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora”.

În acest sens, contribuabila anexează la contestație Decizia nr. .x. din 30.09.2013 privind acordarea pensiei pentru limita de vârstă, din care rezultă că începând cu data de 12.03.2013, beneficiază de pensie pentru limită de vârstă.

Ca urmare, organul fiscal prin referatul cu propuneri de soluționare nr. .x./09.02.2018 propune admiterea în parte a contestației și recalcularea contribuției de asigurări sociale pentru perioada ianuarie – septembrie 2013.

În cazul de speță, devin incidente și prevederile art. 296²¹ alin. (1), art. 296²² alin. (1) și art. 296²³ alin. (4) din Legea 571/2003 coroborată cu H.G. 44/2004 privind Codul fiscal cu normele metodologice de aplicare, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2013:

„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. – (1) **Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale pentru persoanele prevăzute la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) - e) este venitul declarat, care nu poate fi mai mic de 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat și nici mai mare decât echivalentul a de 5 ori acest câștig; Contribuabilii al căror venit rămas după deducerea din venitul total realizat a cheltuielilor efectuate în scopul realizării acestui venit, respectiv valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportat la cele 12 luni ale anului, este sub nivelul minim menționat, nu datorează contribuție de asigurări sociale”.**

Norme metodologice

„32. Venitul declarat de contribuabilii prevăzuți la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) - e) din Codul fiscal reprezintă un venit ales de către aceștia, cuprins între 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat și echivalentul a de 5 ori acest câștig.

Încadrarea în categoria persoanelor obligate să se asigure se face în funcție de:

– venitul realizat în anul precedent, rămas după scăderea din totalul veniturilor încasate a cheltuielilor efectuate în scopul realizării acestor venituri, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale, raportat la numărul lunilor de activitate din cursul anului, în cazul contribuabililor care desfășoară activități impuse în sistem real;

– venitul estimat a se realiza potrivit art. 81 alin. (1) din Codul fiscal, în cazul contribuabililor care își încep activitatea în cursul anului fiscal;

– valoarea lunară a normelor de venit, obținută prin raportarea normelor anuale de venit la cele 12 luni ale anului după aplicarea corecțiilor prevăzute la art. 49 din Codul fiscal, în cazul contribuabililor care desfășoară activități impuse pe bază de norme de venit.

Contribuabilii care desfășoară activități impuse în sistem real, care în anul fiscal precedent au realizat venituri sub nivelul plafonului minim prevăzut de lege, nu sunt obligați să se asigure și nu datorează contribuție de asigurări sociale, pentru anul fiscal următor. Contribuțiile de asigurări sociale plătite în anul fiscal în care au fost realizate venituri sub nivelul plafonului prevăzut de lege nu se restituie, acestea fiind luate în calcul la stabilirea stagiului de cotizare și la stabilirea punctajului pentru pensionare. [...]

Codul fiscal

„Art. 296²³. – (4) **Persoanele care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor și orice alte venituri din desfășurarea unei activități dependente, venituri din pensii și venituri sub forma indemnizațiilor de șomaj, asigurate în sistemul public de pensii, persoanele asigurate în sisteme proprii de asigurări sociale neintegrate în sistemul public de pensii, care nu au obligația asigurării în sistemul public de pensii,**

precum și persoanele care au calitatea de pensionari ai acestor sisteme, nu datorează contribuția de asigurări sociale pentru veniturile obținute ca urmare a încadrării în una sau mai multe dintre situațiile prevăzute la art. 296²¹ alin. (1)”.

Din dispozițiile legale anterior citate rezultă că persoanele fizice care realizează venituri activități independente, în cazul de speță venituri din profesii libere, și care se încadrează în categoria asiguraților obligatoriu în sistemul public de pensii, nu datorează contribuția de asigurări sociale pentru veniturile obținute din exercitarea acestor activități dacă în același timp realizează și:

- venituri din salarii sau asimilate salariilor și orice alte venituri din desfășurarea unei activități dependente;
- venituri din pensii;
- venituri sub forma indemnizațiilor de șomaj, asigurate în sistemul public de pensii;
- persoanele asigurate în sisteme proprii de asigurări sociale neintegrate în sistemul public de pensii, care nu au obligația asigurării în sistemul public de pensii, precum și persoanele care au calitatea de pensionari ai acestor sisteme.

Din dosarul contestației rezultă că doamna .X. în urma desfășurării activității de contabilitate, revizie contabilă și consultanță în domeniul fiscal, în anul 2012 a realizat venituri peste plafonul minim prevăzut de lege, fapt pentru care în anul 2013 avea calitate de contribuabil asigurat obligatoriu, prin efectul legii, în sistemul public de pensii.

Potrivit deciziei nr. .x. din 30.09.2013, a devenit pensionară pentru limita de vârstă începând cu data de 12.09.2013, fapt pentru care potrivit art. 296²³ alin. (4) din Codul fiscal, după această dată nu datorează contribuția de asigurări sociale pentru veniturile obținute din desfășurarea activității de contabilitate.

Organul de soluționare a contestației nu poate da curs solicitării contestatoarei în privința anulării Deciziei de impunere nr. .x./18.01.2018 pentru suma de .x2. lei (.x6. lei + .x6. lei), respectiv contribuția aferentă lunilor septembrie și octombrie 2013, având în vedere următoarele:

- pentru activitatea de expertiză contabilă, d-na .X. este asigurată obligatoriu în sistemul public de pensii, prin efectul legii, până la data 11.09.2013, iar acceptarea solicitării de a anula CAS aferentă lunii septembrie 2013, ar însemna că perioada 01 – 11 septembrie ar rămâne perioadă neasigurată, ceea ce contrazice întocmai prevederilor legale cu privire la obligativitatea asigurării unor categorii de persoane în sistemul public de pensii;

- contribuția de asigurări sociale datorată se calculează prin aplicarea procentului legal asupra bazei lunare de calcul a cotei contribuției de asigurări sociale, fără ca legislația fiscală să prevadă posibilitatea stabilirii acestei contribuții pentru o fracțiune de lună, respectiv pentru 01 – 11 septembrie.

Faptul că d-na .X. a devenit pensionară începând cu 12.09.2013, produce efecte pentru viitor, începând cu luna următoare celei în care s-a acordat plata drepturilor de pensie.

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

- admiterea în parte a contestației, pentru suma de .x6. lei, reprezentând contribuția de asigurări sociale aferentă lunii octombrie conform Deciziei privind stabilirea din oficiu a contribuției de asigurări sociale pentru persoane fizice pe anul 2013 nr. .x./18.01.2018 și anularea pentru aceeași sumă a deciziei;

- respingerea în parte ca neîntemeiată a contestației, pentru suma de .x6. lei reprezentând contribuția de asigurări sociale aferentă lunii septembrie conform Deciziei nr. .x./18.01.2018.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 296²¹ alin. (1) lit. d), art. 296²² alin. (1) și art. 296²³ alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările în vigoare pentru anul fiscal 2013, pct. 32 [Titlul IX²] din Normele metodologice date în aplicarea Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 107, art. 276 alin. (1) și (4) și art. 279 alin. (2) din Legea nr. 207/20.07.2015 privind Codul de procedură fiscală, O.P.A.N.A.F. nr. 962/2016 privind stabilirea din oficiu a impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă

DECIDE

1) **Admiterea în parte a contestației** formulată de doamna .X. și anularea în parte a Deciziei privind stabilirea din oficiu a contribuției de asigurări sociale pentru persoane fizice pe anul 2013 nr. .x./18.01.2018 emisă de A.J.F.P. .X., **pentru suma de .x6. lei**, reprezentând contribuția de asigurări sociale aferentă lunii octombrie.

2) **Respingerea în parte ca neîntemeiată a contestației** împotriva Deciziei privind stabilirea din oficiu a contribuției de asigurări sociale pentru persoane fizice pe anul 2013 nr. .x./18.01.2018 emisă de A.J.F.P. .X., **pentru suma de .x6. lei**, reprezentând contribuția de asigurări sociale aferentă lunii septembrie.

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