

**DECIZIA nr 889 / 2019**  
privind soluționarea contestației formulată de  
**doamna .X.**  
înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. x1

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată de către Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice cu adresa nr. x2, înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. x1, completată cu adresa transmisă electronic și înregistrată la D.G.R.F.P.B sub nr. x3, cu privire la contestația doamnei **.X.**, **CNP x4**, cu domiciliul în x5, reprezentată convențional de x6 prin reprezentant legal x7 conform împuternicirii cu încheierea de autentificare nr. 462/19.04.2019, cu domiciliul ales pentru comunicarea actelor de procedură la sediul x6 din București, sector 1, x8.

Obiectul contestației, înregistrată la Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice sub nr.x9, îl constituie Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2014 nr. x10, prin care s-au stabilit în sarcina contribuabilei diferențe de contribuții rezultate din regularizarea anuală reprezentând **CASS în sumă de x12 lei.**

În raport de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv **05.04.2019**, așa cum rezultă din adresa privind confirmarea comunicării documentelor administrative prin SPV, contestația a fost înregistrată la Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice în data de **02.05.2019**, aceasta fiind depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că, în speță, sunt îndeplinite 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 prin Serviciul de soluționare a contestațiilor este investită să soluționeze contestația formulată de doamna **.X.**

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2014 nr. x10, doamna **.X.** solicita anularea Deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2014 nr. x10 și, pe cale de consecință, exonerarea contestatoarei de obligația de a achita contribuția de asigurări sociale de sănătate pe anul 2014 în sumă de x12 lei, pentru următoarele motive:

- baza de calcul pentru stabilirea contribuției de sănătate este calculată eronat la suma de x13 lei, sumă care nu corespunde cu valoarea veniturilor impozabile obținute din România;
- legislația fiscală aplicabilă în anul 2014, nu include persoanele fizice rezidente în România, care obțin venituri din drepturi de proprietate intelectuală din străinătate, în categoria contribuabililor care datorează contribuția socială de sănătate;
- legislația fiscală aplicabilă în anul 2014 nu include veniturile din drepturi de proprietate intelectuală obținute din străinătate în baza de calcul a contribuției sociale de sănătate;
- emiterea cu întârziere a deciziei de impunere, la aproape 5 ani de la anul obținerii veniturilor, perioadă în care contribuabilul și-a îndeplinit obligațiile privind plata și asigurarea în sistemul național de sănătate conform indicațiilor primite de la autoritățile române competente la vremea respectivă;
- emiterea și comunicarea deciziei fără a acorda dreptul contribuabilului de a primi bonificația de 10% pentru plata cu anticipație conform OUG 89/2018;
- în decizia de impunere nu au fost incluse plățile efectuate de contribuabilul la CASS;
- emiterea deciziei s-a făcut cu nerespectarea principiilor fiscalității (certitudinea și eficiența impunerii), a principiului in dubio contra fiscum, a principiului proporționalității și a principiului bune credințe.

**II.** Prin Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate anul 2014 nr. x10, Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice a stabilit în sarcina contribuabilului .X. o diferență de CASS rezultată din regularizarea anuală în sumă de x12 lei, calculată asupra veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală obținute în anul 2014 din străinătate și din România.

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

### **3.1 Referitor la aspectele procedurale invocate de contestatară**

#### **3.1.1 Emiterea cu întârziere a deciziilor de impunere**

**În fapt**, organul fiscal din cadrul Administrației Sector 2 a Finanțelor Publice a emis Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2014 nr. x10, prin care a stabilit în sarcina doamnei .X. diferențe de contribuții de asigurări sociale de sănătate rezultate din regularizarea anuală, în sumă de x12 lei, calculate asupra veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală obținute în anul 2014.

Contestatară invocă faptul că decizia a fost emisă și transmisă cu foarte mare întârziere, perioadă în care ea și-a îndeplinit obligațiile privind plata și asigurarea în sistemul național de sănătate conform indicațiilor primite de la autoritățile române competente la vremea respectivă.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 347 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv prevederile art. 23 și ale art. 91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**“Art. 347. - Dispoziții privind termenele**  
**(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.**

(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit.”

**“Art. 23 Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale**

(1) Dacă legea nu prevede altfel, **dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc** în momentul în care, potrivit legii, **se constituie baza de impunere care le generează**.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.”

**“Art. 91 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale**

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) **Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.**”

Raportat la dispozițiile art. 347 din Legea nr. 207/2015, termenele de prescripție care au început să curgă sub imperiul legii vechi (OG nr. 92/2003) se calculează după normele în vigoare la data la care au început să curgă, adică după dispozițiile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003.

Astfel, prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale era reglementată, la alin. (1) și (2) ale art. 92 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, în sensul că, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, iar termenul de prescripție a acestui drept începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art.23, dacă legea nu dispune altfel. Dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

Din interpretarea sistematică a alin.(2) al art. 23 în raport cu alin.(1) al aceluiași articol din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, rezultă că momentul constituirii bazei de impunere este momentul în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, care nu poate fi decât momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să declare baza impozabilă.

În scopul clarificării momentului nașterii obligației fiscale, Comisia fiscală centrală, într-un caz individual, a dat o soluție potrivit căreia **termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii declarației de impunere.**

În ceea ce privește **veniturile obținute din străinătate din valorificarea sub orice formă a drepturilor de proprietate intelectuală** care au stat la baza calculării contribuției de asigurări sociale de sănătate, sunt aplicabile prevederile art. 90 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

**„ART. 90 Venituri obținute din străinătate**

(1) Persoanele fizice prevăzute la art. 40 alin. (1) lit. a) și cele care îndeplinesc condiția prevăzută la art. 40 alin. (2) datorează impozit pentru veniturile obținute din străinătate.

(2) Veniturile realizate din străinătate se supun impozitării prin aplicarea cotelor de impozit asupra bazei de calcul determinate după regulile proprii fiecărei categorii de venit, în funcție de natura acestuia.

(3) **Contribuabilii care obțin venituri din străinătate conform alin. (1) au obligația să le declare, potrivit declarației specifice, până la data de 25 mai a anului următor celui de realizare a venitului.**

[...]

(6) *Organul fiscal stabilește impozitul anual datorat și emite o decizie de impunere, în intervalul și în forma stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.* „

În concluzie, baza impozabilă pentru calculul contribuției de asigurări sociale de sănătate s-a constituit la sfârșitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă s-au născut la termenul prevăzut pentru depunerea declarației privind venitul realizat, respectiv pe data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului.

Se reține că, în cazul contribuției de asigurări sociale de sănătate aferentă veniturilor din drepturile de proprietate intelectuală obținute din străinătate realizate în anul 2014, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii declarației privind venitul realizat, respectiv 25 mai 2015, iar termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului fiscal începe să curgă de la data de 01.01.2016 și se sfârșește la data de 31.12.2020.

Astfel, 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. 828/2010).

Prin urmare, *câtă vreme decizia de impunere prin care s-au stabilit obligațiile fiscale contestate a fost comunicată în cadrul termenului legal de prescripție, nu poate fi vorba de o culpă a organelor fiscale în ceea ce privește termenul ei de emitere.*

### **3.1.2 Nerespectarea principiilor fiscalității: certitudinea impunerii, in dubio contra fiscum, a principiului proporționalității și a principiului bunei credințe**

Referitor la invocarea încălcării **principiului certitudinii impunerii** reglementat de art.3 din Codul fiscal, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere faptul că legislația în materie nu a suferit modificări radicale care să poată da naștere încălcării unor așteptări legitime ale societății.

**Principiului ”in dubio contra fiscum”** (în caz de dubiu cu privire la norma fiscală, interpretarea se face în favoarea contribuabilului) trebuie interpretat în sensul că atunci când trebuie să aplice norma fiscală la o situație individuală și există o incertitudine cu privire la sensul în care se aplică legea la situația fiscală respectivă, organul fiscal trebuie:

- să recurgă la interpretarea sistematică, respectiv la interpretarea prevederilor unele prin altele, dând fiecărei prevederi înțelesul care rezultă din ansamblul legii;
- atunci când textul unei prevederi poate avea mai multe înțelesuri, acesta se interpretează în sensul care corespunde cel mai bine cu scopul general al legii;
- o prevedere legală se interpretează în sensul în care poate produce efectele urmărite de scopul general al legii, iar nu în sensul în care ea să nu producă niciun efect;

iar dacă prin aceste reguli sensul normei nu a fost clarificat, urmează a se aplica regula de interpretare în favoarea contribuabilului.

În speță, legislația fiscală conține reguli generale cu privire la drepturile de proprietate intelectuală și o serie de excepții de la această regulă, situația particulară

invocată de contestatoare nefiind prevăzută la excepții, drept pentru care interpretarea normei fiscale se face în sensul în care corespunde cel mai bine scopului general. Așadar, nu este incident principiul **in dubio contra fiscum**, întrucât acesta se aplică în cazul existenței unor prevederi legale neclare sau contradictorii, situație neaplicabilă cazului în speță.

Referitor la emiterea deciziilor de impunere într-un termen rezonabil din perspectiva **principiului bunei-credințe**, reglementat de art. 12 din Codul de procedură fiscală, se reține faptul că legislația fiscală nu prevede un termen anume pentru emiterea deciziilor de impunere. Singurul termen aplicabil în situația emiterii deciziilor de impunere este termenul general de prescripție fiscală de 5 ani, astfel că, în materie fiscală, sancțiunea pentru emiterea/comunicarea "cu foarte mare întârziere" a titlurilor de creanță fiscală cum este decizia de impunere contestată, o reprezintă prescrierea dreptului de a stabili obligații fiscale.

În ceea ce privește **principiul proporționalității**, așa cum invocă și contestara, acest principiu impune ca orice măsură sau decizie luată de o autoritate fiscală care afectează drepturile indivizilor trebuie să fie corespunzătoare unui scop legitim, necesară atingerii aceluși scop în cel mai rezonabil mod. Ori, emiterea deciziei de impunere contestată s-a făcut în temeiul legii și urmarea un scop legitim - stabilirea unor contribuții datorate bugetului de stat.

Totodată, invocarea de către contestatară a denumirii deciziilor de impunere - "Anuale" cu referire la perioada în care acestea trebuiau emise, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, noțiunea de "Anual" din titulatura deciziilor de impunere se referă la perioada de impunere (ex. anul 2014) și nu la perioada în care trebuiau emise aceste decizii, câtă vreme decizia de impunere prin care s-au stabilit obligațiile fiscale contestate a fost comunicată în cadrul termenului legal de prescripție neputând fi vorba de o culpă a organelor fiscale în ceea ce privește termenul ei de emiterie.

Având în vedere cele menționate anterior, aspectele de natură procedurală invocate de contestatară nu sunt în măsură să ducă la nulitatea deciziei de impunere contestate, drept pentru care contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

### **3.2 Referitor la veniturile din drepturi de proprietate intelectuală obținute din străinătate**

***Cauza supusă soluționării este dacă organele fiscale au stabilit corect, prin decizia emisă cu prilejul regularizării anuale pentru 2014, CASS asupra tuturor veniturile din drepturi de proprietate intelectuală obținute de contribuabilă, inclusiv asupra celor obținute din străinătate, în condițiile în care persoana fizică nu a obținut alte categorii de venituri pentru care să fie asigurată în sistemul public de sănătate.***

**În fapt**, prin Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2014 nr. x10, organele fiscale din cadrul Administrației Sector 2 a Finanțelor Publice au stabilit în sarcina doamnei .X. diferențe de contribuții rezultate din regularizarea anuală reprezentând CASS în sumă de x12 lei calculate asupra veniturilor obținute de aceasta în anul 2014 din drepturi de proprietate intelectuală atât din România cât și din afara României.

Prin contestația formulată, doamna .X. invocă faptul că în baza de impunere nu trebuiau incluse veniturile din drepturi de proprietate intelectuală obținute din străinătate.

**În drept**, potrivit art. 1, art. 2, art. 296<sup>21</sup>, art. 296<sup>22</sup>, art. 296<sup>23</sup>, art. 296<sup>24</sup> și art. 296<sup>25</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2014:

"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. 296<sup>21</sup> Contribuabilii**

(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;*
- e) *persoanele care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală, la care impozitul pe venit se determină pe baza datelor din evidența contabilă în partidă simplă;*
- 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);**
- g) *persoanele care realizează venituri din activitățile agricole prevăzute la art. 71 alin. (1);*
- h) *persoanele care realizează venituri de natura celor prevăzute la art. 71 alin. (2) și (5).*
- i) *persoanele care realizează venituri din cedarea folosinței bunurilor. "*

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

[...] (4) **Pentru persoanele prevăzute la 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.**

(5) *Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>21</sup> alin. (1) lit. f), baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate 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. 296<sup>23</sup> Excepții specifice**

[...] (2) **Persoanele care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală nu datorează contribuție de asigurări sociale de sănătate pentru aceste venituri, dacă**

**realizează venituri de natura celor menționate la cap. I, venituri sub forma indemnizațiilor de șomaj, venituri din pensii mai mici de 740 lei, precum și venituri de natura celor menționate la art. 296<sup>21</sup> alin. (1) lit. a) - d), g) și h), art. 52 alin. (1) lit. b) - d) și din asocierile fără personalitate juridică prevăzute la art. 13 lit. e).**

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

[...] (5) Contribuabilii prevăzuți la art. 296<sup>21</sup> alin. (1) lit. f) și h) datorează contribuții sociale individuale în cursul anului, sub forma plăților anticipate, plătitorii de venituri având obligația calculării, reținerii și virării sumelor respective în conformitate cu prevederile art. 52 și art. 74 alin. (4), după caz.

(5<sup>1</sup>) Plătitorii de venit calculează, rețin și virează contribuțiile sociale numai pentru persoanele fizice care realizează venituri de natura celor prevăzute la art. 296<sup>21</sup> alin. (1) lit. f) și h), altele decât cele care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere și sunt înregistrate fiscal potrivit legislației în materie.”

**„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.

[...] (4) **Stabilirea obligațiilor anuale de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate se realizează prin decizia de impunere anuală, pe baza căreia se regularizează sumele datorate cu titlu de plăți anticipate.**

(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.”

Conform prevederilor legale anterior menționate, se reține faptul că persoanele care obțin veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală în regim de reținere la sursă a impozitului pe venit, au calitatea de contribuabil la sistemul public de pensii și la cel de asigurări sociale de sănătate. Baza de calcul a contribuțiilor sociale este venitul brut stabilit prin contractul încheiat între părți, diferența dintre venitul brut și cheltuiala deductibilă prevăzută la art. 50. Contribuabilii datorează contribuții sociale individuale în cursul anului sub forma plăților anticipate, plătitorii de venituri având obligația calculării, reținerii și virării contribuției iar stabilirea obligațiilor anuale de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate se realizează de către organul fiscal prin decizie de impunere anuală.

În cazul în care contribuabilii obțin venituri din străinătate, aceștia au obligația să le declare până la data de 25 mai a anului următor celui de realizare a venitului.

Legea prevede și excepții de la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate, persoanele care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală **nu** datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru aceste venituri, dacă realizează venituri de natura celor menționate la cap. I, venituri sub forma indemnizațiilor de șomaj, venituri din pensii mai mici de 740 lei, precum și venituri de natura celor menționate la art. 296<sup>21</sup> alin. (1) lit. a) - d), g) și h), art. 52 alin. (1) lit. b) - d) și din asocierile fără personalitate juridică prevăzute la art. 13 lit. e).

În materia declarării și impunerii veniturilor realizate de persoanele fizice care obțin venituri din drepturi de proprietate intelectuală sunt incidente și prevederile art. 52, art. 90

și art. 93 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru anul fiscal 2012:

**„ART. 52 Reținerea la sursă a impozitului reprezentând plăți anticipate pentru unele venituri din activități independente**

**(1) Pentru următoarele venituri, plătitorii persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidență contabilă au obligația de a calcula, de a reține și de a vira impozit prin reținere la sursă, reprezentând plăți anticipate, din veniturile plătite:**

**a) venituri din drepturi de proprietate intelectuală;**

**„ART. 90 Venituri obținute din străinătate**

**(1) Persoanele fizice prevăzute la art. 40 alin. (1) lit. a) și cele care îndeplinesc condiția prevăzută la art. 40 alin. (2) datorează impozit pentru veniturile obținute din străinătate.**

**(2) Veniturile realizate din străinătate se supun impozitării prin aplicarea cotelor de impozit asupra bazei de calcul determinate după regulile proprii fiecărei categorii de venit, în funcție de natura acestuia.**

**(3) Contribuabilii care obțin venituri din străinătate conform alin. (1) au obligația să le declare, potrivit declarației specifice, până la data de 25 mai a anului următor celui de realizare a venitului.**

**„ART. 93 Obligații declarative ale plătitorilor de venituri cu reținere la sursă**

**(1) Plătitorii de venituri, cu regim de reținere la sursă a impozitelor, sunt obligați să calculeze, să rețină, să vireze și să declare impozitul reținut la sursă, până la termenul de virare a acestuia inclusiv, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.**

**(2) Plătitorii de venituri, cu regim de reținere la sursă a impozitelor, au obligația să depună o declarație privind calcularea și reținerea impozitului pentru fiecare beneficiar de venit la organul fiscal competent, până în ultima zi a lunii februarie inclusiv a anului curent pentru anul expirat.”**

Din dispozițiile legale precitate reiese că, în cazul contribuției de asigurări sociale de sănătate (CASS) datorată de contribuabilii care obțin venituri în regim de reținere la sursă a impozitului pe venit (drepturi de proprietate intelectuală), procedura de stabilire este similară celei aplicabile în materia impozitului pe venit și se bazează pe aceleași informații declarate de contribuabil și de către plătitorul de venit.

**În speță**, conform informațiilor existente în baza de date a organului fiscal, doamna .X. a realizat în anul fiscal 2014 **venituri din drepturi de proprietate intelectuală** în sumă netă impozabilă de x13 lei.

În baza acestor informații din baza de date a organului fiscal, furnizate de contribuabilă însăși prin declarațiile anuale de venit, precum și a dispozițiilor art. 296<sup>22</sup>, art. 296<sup>25</sup>, art. 296<sup>27</sup> și art. 296<sup>28</sup> din Codul fiscal, organele fiscale din cadrul Administrației Sector 2 a Finanțelor Publice au emis Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2014 nr. x10 prin care au stabilit diferențe de contribuții reprezentând CASS rezultate din regularizarea anuală în sumă de x12 lei.

În cazul doamnei .X., organele fiscale au constatat că nu a obținut venituri din salarii, venituri din pensii peste și sub 740 lei, indemnizații de șomaj, venituri din activități independente, venituri din agricultură etc. (cap. I și II din Titlul IX<sup>2</sup> din Codul fiscal) și, întrucât a obținut venituri din drepturi de proprietate intelectuală, au stabilit CASS asupra acestor venituri.



Referitor la invocările contribuabilei, se rețin următoarele:

## **1. Baza de calcul pentru stabilirea contribuției de sănătate este stabilită eronat**

Din analiza declarațiilor privind venitul realizat atât din România (Declarația 200) cât și din străinătate (Declarația 201) se constată că veniturile declarate de doamna .X. au fost după cum urmează:

**1. venituri din drepturi de proprietate intelectuală** obținute din România de la Credidam în sumă netă impozabilă de x14 lei;

**2. venituri din drepturi de proprietate intelectuală** în sumă netă impozabilă de x15 lei, obținute din străinătate astfel:

- din Anglia în sumă de x16 lei conform declarației 201 înregistrată la organul fiscal sub nr. 32446/25.05.2015;

- din Austria în sumă de x17 lei conform declarației 201 înregistrată la organul fiscal sub nr. 32445/25.05.2015;

- din Belgia în sumă de x18 lei conform declarației 201 înregistrată la organul fiscal sub nr. 32453/25.05.2015;

- din Franța în sumă de x19 lei conform declarației 201 înregistrată la organul fiscal sub nr. 32448/25.05.2015;

- din Germania în sumă de x20 lei conform declarației 201 înregistrată la organul fiscal sub nr. 32449/25.05.2015;

- din Italia în sumă de x21 lei conform declarației 201 înregistrată la organul fiscal sub nr. 32450/25.05.2015;

- din Olanda în sumă de x22 lei conform declarației 201 înregistrată la organul fiscal sub nr. 32454/25.05.2015;

- din Spania în sumă de x23 lei conform declarației 201 înregistrată la organul fiscal sub nr. 32452/25.05.2015.

În baza acestor declarații, organul fiscal a emis Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2014 nr. x10, decizie emisă cu respectarea prevederilor legale privind termenul de prescripție și cu aplicarea dispozițiilor art. 296<sup>24</sup> și art. 296<sup>25</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu art. 1 din OUG nr. 59/2005, respectiv prin stabilirea și reflectarea în decizia de impunere a sumelor la nivel de leu, fără subdiviziuni, prin rotunjire la un leu pentru fracțiunile de peste 50 de bani inclusiv și prin neglijarea fracțiunilor de până la 49 de bani inclusiv, au rezultat următoarele (a se vedea și anexa deciziei de impunere), astfel:

- total bază de calcul (venituri din drepturi de proprietate intelectuală) = x13 lei

- obligații plăți anticipate = x24 lei

- diferențe rezultate din regularizarea anuală = x12 lei.

Drept urmare, față de cele mai sus prezentate, rezultă că Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice **a procedat corect la stabilirea bazei de impunere în cazul veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală.**

## **2. Legislația fiscală aplicabilă în anul 2014 nu include persoanele fizice rezidente în România, care obțin venituri din drepturi de proprietate intelectuală din străinătate, în categoria contribuabililor care datorează contribuția socială de sănătate**

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 calitatea aceasta de asigurați ei încheie contracte de asigurare cu casele de asigurări de sănătate, direct sau prin angajator.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține faptul că doamna .X. a semnat cu CASMB contractul de asigurare nr. x25.

Astfel, doamei .X. i-a fost emisă Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2014 nr. x10 **în calitatea sa de contribuabil** care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală **în temeiul art. 296<sup>21</sup> alin. (1) lit. f) 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. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pentru anul fiscal 2014, care prevede că "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".

În ceea ce privește formularul A1 eliberat de CNPAS, acesta atestă legislația în materie de securitate socială care i se aplică contribuabilei – Romania și faptul că nu are obligația de plată a contribuțiilor în alt stat, nicidecum faptul că autoritățile române au recunoscut și confirmat faptul că doamna .X. și-a achitat integral datoriile față de bugetul asigurărilor de sănătate, așa cum suține contribuabila.

Așa cum rezultă din cererea depusă de contribuabilă pentru obținerea formularului A1 - Cerere pentru lucrătorii independenți - cazuri de pluriactivitate, odată cu depunerea acesteia sunt solicitate **documente privind dovada asigurării în sistemul public al**

**asigurărilor sociale de sănătate** și nu dovada achitării integrale a contribuțiilor către bugetul asigurărilor de sănătate, definitivarea veniturilor obținute în anul 2014 făcându-se în anul următor pe baza declarațiilor contribuabililor privind venitul realizat.

Conform declarației pe proprie răspundere pentru determinarea legislației aplicabile în caz de pluriactivitate rezultă că domiciliul stabil al contribuabilei era în România încă din anul 2008, legislația aplicabilă în cazul contribuției de asigurări sociale calculată asupra veniturilor obținute de contribuabilă fiind cea de pe teritoriul României, chiar aceasta menționând prin contestație că „acest formular a fost prezentat la cerere, în diverse state membre UE la momentul încasării veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală”, tocmai pentru a nu-i fi reținute contribuții de asigurări sociale în statele membre în care a desfășurat activitate.

Motivația contribuabilei, referitoare la faptul că în cuprinsul art. 296<sup>21</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care definește noțiunea de “contribuabil” la sistemul național de asigurări de sănătate nu a fost inclusă persoana fizică rezidentă în România care obține venituri din drepturi de proprietate intelectuală din afara României, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât articolul 296<sup>21</sup> definește, **cu titlu general, categoriile de contribuabili la sistemul public de pensii și la cel de asigurări sociale de sănătate**, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, printre care, la litera **f**) se regăsesc și persoanele care realizează venituri, în regim de reținere la sursă a impozitului pe venit, din activități de natura celor prevăzute la **art. 52** alin. (1), aici fiind incluse și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală.

Categoriile de contribuabili care, în cazul veniturilor obținute din drepturi de proprietate intelectuală, **nu** datorează contribuții de asigurări sociale de sănătate sunt prevăzute de legiuitor la art. 296<sup>23</sup> „Excepții”, contribuabilii neregăsindu-se printre excepțiile enumerate la acest articol, respectiv nu obține alte venituri de natura celor menționate la cap. I (salarii), venituri sub forma indemnizațiilor de șomaj, venituri din pensii mai mici de 740 lei, precum și venituri de natura celor menționate la **art. 296<sup>21</sup>** alin. (1) lit. a) - d), g) și h), **art. 52** alin. (1) lit. b) - d) și din asocierile fără personalitate juridică prevăzute la **art. 13** lit. e).

În concluzie, având în vedere faptul că, categoria de contribuabil „persoană fizică rezidentă care obține venituri din drepturi de proprietate intelectuală din străinătate” nu se regăsește la excepțiile prevăzute de lege pentru contribuabilii care nu datorează contribuții de asigurări sociale de sănătate calculate asupra veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală, se reține faptul că organele fiscale în mod corect au inclus persoanele fizice rezidente în România care obțin venituri din drepturi de proprietate intelectuală din străinătate în categoria contribuabililor care datorează CASS.

### **3. Legislația fiscală nu include veniturile din drepturi de proprietate intelectuală obținute din străinătate în baza de calcul a contribuției sociale de sănătate**

Raportat la prevederile legale și la invocările contribuabilei, se reține faptul că alineatul 4 al articolului 296<sup>22</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal stabilește baza de calcul a contribuțiilor sociale pentru persoanele prevăzute la **art. 296<sup>21</sup>** alin. (1) lit. f): persoanele care realizează venituri, în regim de reținere la sursă a impozitului pe venit, din activități de natura celor prevăzute la **art. 52** alin. (1) (aici fiind incluse și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală) ca fiind venitul brut stabilit prin contractul încheiat între părți, diferența dintre venitul brut și cheltuiala deductibilă prevăzută la **art. 50**, fără a **face nicio mențiune cu privire la locul de obținere a acestor venituri: în România sau în afara României.**

Invocarea contribuabilei cu privire la faptul că art. 296<sup>25</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal reglementează declararea și definitivarea contribuției de asigurări sociale de sănătate fără să prezinte o reglementare expresă pentru veniturile din drepturi de proprietate intelectuală obținute de un rezident român din străinătate nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, atunci când legea nu are prevederi exprese sau excepții de la regula generală cu privire la anumite aspecte înseamnă că acestea vor fi judecate pe regula generală, **legiuitorul stabilind reguli de impozitare în cazul contribuției de asigurări sociale de sănătate prin referire la natura venitului și nu la locul de obținere al acestuia.**

În concluzie, având în vedere faptul că, prevederile legale referitoare la baza de calcul pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate în cazul veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală nu fac referire la locul de obținere a veniturilor, se reține faptul că organele fiscale în mod corect au inclus în baza de calcul a CASS veniturile din drepturi de proprietate intelectuală obținute de contribuabilă atât din România cât și din afara României.

#### **4. Emiterea și comunicarea deciziei fără a acorda dreptul contribuabilei de a primi bonificația de 10% pentru plata cu anticipație conform OUG 89/2018**

Conform art. V alin.(3) din O.U.G nr. 89/2018 privind unele măsuri fiscal-bugetare și pentru modificarea și completarea unor acte normative, scadența obligațiilor de plată stabilite prin decizii de impunere anuale pentru definitivarea CASS pentru perioada 2014-2017, s-a modificat de la 60 de zile de la comunicare la data de 30 iunie 2019.

Bonificatia de 10%, conform art. V alin.(4) din O.U.G nr. 89/2018, se acordă dacă obligațiile de plată sunt achitate integral până la data de 31.03.2019.

Având în vedere volumul semnificativ de decizii de impunere pentru stabilirea contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate, aferente perioadei 2014-2017, care nu au fost comunicate contribuabililor până la data de 15 martie 2019, cu consecința punerii contribuabililor în imposibilitatea de a beneficia de acordarea bonificației prevăzute de lege, prin plata contribuției până la 31 martie 2019, independent de voința acestora, a fost adoptată O.U.G nr. 31/2019 prin care au fost luate o serie de măsuri în sprijinul contribuabililor:

- pentru sumele de plată stabilite prin deciziile de impunere anuale, emise și comunicate de organele fiscale între data de 15.03.2019, inclusiv, și data intrării în vigoare a ordonanței de urgență, inclusiv, pentru definitivarea contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate de persoanele fizice, pentru perioada 2014 - 2017, termenul de plată a fost prorogat, fiind stabilit la 120 de zile de la data intrării în vigoare a ordonanței (23.05.2019);
- pentru plata cu anticipație a sumelor menționate anterior se acordă o bonificație de 10% din aceste sume, dacă sunt plătite integral în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere.

Așadar, Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2014 nr. x10 i-a fost comunicată doamnei .X. după data de 15.03.2019, contribuabila putând beneficia de bonificație dacă efectua plata sumei stabilită prin decizia de impunere anuală până la data de 23.07.2019.

Așa cum rezultă din situația analitică debite plăți solduri pe anul 2019, suma de x12 lei stabilită prin decizia de impunere contestată reprezentând regularizări CASS aferente an 2014 a fost achitată în data de 17.07.2019, contribuabilei fiindu-i acordată bonificația de 10% (-x26 lei), drept pentru care invocarea acesteia cu privire la faptul că i-a fost îngrădit dreptul de a beneficia de un drept acordat prin lege nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

## **5. În decizia de impunere contestată nu au fost incluse plățile efectuate de contribuabilă pentru CASS**

La emiterea Deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2014 nr. x10, organul fiscal a avut în vedere ca bază de impozitare veniturile obținute în cursul anului 2014 din drepturi de proprietate intelectuală atât din România cât și din străinătate. La rubrica obligații privind plățile anticipate au fost preluate obligațiile reținute de plătitorul de venit - Credidam cu titlu de plăți anticipate în sumă de x24 lei.

Faptul că la întocmirea deciziei de impunere **nu s-a luat în calcul plata efectivă a contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate**, așa cum invocă contestatară, **nu poate fi reținută** în soluționarea favorabilă a cauzei, **deoarece în decizia de impunere anuală se cuprind numai obligațiile stabilite privind plățile anticipate (prin decizie de impunere pentru plăți anticipate sau prin reținere la sursă de către plătitorul de venit) și nu plățile efectiv efectuate de contribuabili.**

Referitor la plățile pe care contribuabila afirmă că le-a efectuat cu titlu de CASS pentru anul 2014 (așa cum rezultă din chitanțele depuse la dosarul cauzei), aceasta nu influențează modul de stabilire a diferentelor de contribuții reprezentând CASS regularizate în plus sau în minus prin decizia de impunere anuală, întrucât, pe de-o parte, **formularul** de decizie de impunere anuală (630) **nu cuprinde nicio rubrica cu privire la plățile efectuate**, iar pe de altă parte **plățile efectuate de contribuabil rezultă din analiza fisei de cont a acestuia**.

Potrivit pct. 3, 7, 8 și 9 din Instrucțiunile privind organizarea evidenței pe plătitori - persoane fizice și procedura de închidere și deschidere a evidenței fiscale, aprobate prin O.M.F.P. nr. 46/2001, **în evidența analitică pe plătitori se regăsesc atât obligațiile de plată anticipate și plățile efectuate în contul acestora, cât și diferențele de impozit anual regularizat de plata sau de scăzut, rezultate în urma emiterii deciziei de impunere anuală. Pe baza acestei evidente se stabilesc sumele ramase de plata sau eventualele sume platite în plus.**

***“3. Conturile fiscale personale - plăți anticipate pentru persoane fizice cu domiciliul în România - se deschid pentru obligațiile de plata constituite în cursul anului, reprezentând:***  
(...)

***b) plăți anticipate pentru venituri din activități independente;***

(...).

***7. Obligațiile de plata se înscriu în evidența fiscală analitică pentru fiecare contribuabil persoană fizică, pe categorii de venit și în cadrul acestora pe surse, pe baza următoarelor documente, după caz:***

***a) deciziile de impunere pentru plățile anticipate cu titlu de impozit (...);***

***f) decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate (...).***

***8.1. Înregistrarea în evidența fiscală analitică a operațiunilor de stingere a obligațiilor de plata se realizează pe baza documentelor privind:***

(...)

***b) plățile efectuate prin virament bancar sau prin mandat postal;***

(...)

***9. Informațiile referitoare la plățile efectuate în contul obligațiilor bugetare ale persoanelor fizice înscrise în evidența pe plătitori, (...) vor cuprinde numărul și data documentului (...).”***

Din analiza situației analitice debite plăți solduri pusă la dispoziție de organul fiscal rezultă următoarele:

- plățile efectuate de contribuabilă cu titlu de CASS se regăsesc în situația analitică debite plăți solduri pe contul 111 "Contrib. de asigurări sociale de sănătate datorate de pers. care realizează venituri din activ.independente și persoanele care nu realizează venituri";
- plata efectuată în plus în sumă de x27 lei cu titlu de CASS regularizări aferentă anului 2012 se regăsește în contul 460 "Contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de persoane fizice - Regularizări.

Drept urmare, conform celor menționate anterior, sumele achitate de contribuabilă se regăsesc în evidența analitică a acesteia, ele pot stinge obligațiile restante în situația în care acestea există sau obligații viitoare, pot fi compensate cu alte obligații restante sau pot fi solicitate la restituire în situația în care nu există alte debite restante, contribuabila putându-se adresa Administrației Sector 2 a Finanțelor Publice, **aceasta fiind organul fiscal de administrare competent în rezolvarea acestor aspecte.**

Față de cele mai sus prezentate, rezultă că Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice **a procedat corect la emiterea deciziei de impunere anuală pentru anul 2014 nr. x10**, prin care s-au stabilit diferențe de contribuții reprezentând CASS de regularizat în plus în suma de **x12 lei**, pe baza declarațiilor privind venitul realizat pe anul 2014 depuse de contribuabilă, ținând cont de contribuțiile de asigurări sociale de sănătate reținute cu titlu de plăți anticipate, fapt pentru care **contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

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

#### **DECIDE:**

**1. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de doamna .X. împotriva Deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2014 nr. x10, emisă de Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice **pentru aspectele procedurale invocate.**

**2. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de doamna .X. împotriva Deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2014 nr. x10, emisă de Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice, **pentru diferențe de CASS rezultate din regularizarea anuală în sumă de x12 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.