



MINISTERUL FINANTELOR

Agencia Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timișoara



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str. Gheorghe Lazăr nr. 9B
300081, Timișoara
Fax: +0256 499 332

DECIZIA NR. 63/23.06.2021

privind soluționarea contestației formulate de

CABINET MEDICAL INDIVIDUAL DR. x

înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. x/16.04.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice x, prin adresa nr.x/08.04.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.x/16.04.2021, cu privire la contestația formulată de **CABINET MEDICAL INDIVIDUAL DR. x**, CUI x, cu sediul în x, str. x, nr.x, jud.x.

Cabinetul Medical Individual Dr. x contestă în parte Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. x/23.02.2021 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x/23.02.2021, pentru suma de x lei reprezentând:

- x lei – contribuții de asigurări sociale stabilite suplimentar pentru anul 2018;
- x lei – contribuții de asigurări sociale de sănătate stabilite suplimentar pentru anul 2018.

Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr.x/23.02.2021 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x/23.02.2021, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatorului suma de x lei reprezentând:

- x lei contribuții de asigurări sociale stabilite suplimentar pentru anul 2018;
- x lei contribuții de asigurări sociale de sănătate stabilite suplimentar pentru anul 2018;
- x lei impozit pe venit stabilit suplimentar.

Contestația este depusă în termenul legal, prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat în data de **03.03.2021**, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei, și data depunerii contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice x, respectiv **31.03.2021** și înregistrată sub nr.x, așa cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.268, art.269, art. 270 și art.272 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită cu soluționarea contestației.

I. Prin contestația formulată, contestatorul solicită anularea în parte a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. x/23.02.2021 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x/23.02.2021 pentru suma de x lei reprezentând CAS și suma de x lei reprezentând CASS, stabilite suplimentar pentru anul 2018, ca netemeinică și nelegală, pentru următoarele motive:

În urma promovării de către Guvernul României, în cursul anului 2018 a unui proiect de act normativ determinat în principal de necesitatea:

- simplificării obligațiilor declarative, prin depunerea unei singure declarații la organul fiscal de către persoanele fizice care realizează venituri din activități economice;

- revizuirii sistemului privind impozitarea veniturilor realizate din activități economice de persoanele fizice, prin eliminarea plăților anticipate și instituirea unui singur termen de plată;

- eliminării dificultăților apărute în gestionarea deciziilor de impunere emise pentru persoane fizice;

- simplificării modului de stabilire a impozitului pe venit, prin neemiterea deciziilor de impunere pentru plăți anticipate și cunoașterii de către contribuabil a obligațiilor de plată;

- încadrării ca plătitor CAS și CASS în funcție de venitul estimat pentru anul curent, independent de venitul realizat în anul precedent;

a fost adoptat prin publicarea în Monitorul Oficial, parte I, Nr.260 în data de 23.03.2018, actul normativ Ordonanța de Urgență nr.18 din data 15.03.2018 privind adoptarea unor măsuri fiscal-bugetare și pentru modificarea și completarea unor acte normative.

1. An fiscal 2018 - "*Contribuția de asigurări sociale*"

Contestatorul redă articolul 1 din Ordonanța de urgență nr.18/2018 privind adoptarea unor măsuri fiscal-bugetare și pentru modificarea și completarea unor acte normative, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr.260 în data de 23.03.2018 și articolul unic din Ordonanța de urgență nr.15/2019 pentru prorogarea unor termene, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr.204 în data de 14.03.2019.

Astfel, arată că potrivit prevederilor art.1 din Hotărârea de Guvern nr.846/2017 pentru stabilirea salariului de baza minim brut pe țară garantat în plată, începând cu data de 1 ianuarie 2018, salariul de baza minim brut pe țară garantat în plată, s-a stabilit la 1.900 lei / luna.

Contestatorul precizează că, pentru veniturile realizate din activități independente, se trece de la sistemul de stabilire a CAS-ului de către ANAF prin decizii de impunere, la sistemul de autoimpunere în care calculul CAS-ului se efectuează de către contribuabil - persoana fizică prin declarația unică.

Astfel că, o persoană fizică care realizează venituri din activități independente, face evaluarea pentru încadrarea ca plătitor de CAS pe anul fiscal 2018, potrivit dispozițiilor art.148 alin.(3) din Codul fiscal, în vigoare pentru anul fiscal 2018, în funcție de venitul estimat pentru anul curent (independent de venitul realizat în anul precedent):

-dacă venitul net estimat, pentru anul curent mai mare sau egal cu 22.800 lei - datorează CAS la un venit ales, dar nu mai mic decât nivelul salariul minim brut pe țara (1.900 lei x 25%) -[art.148 alin.(1) din Codul fiscal]

sau

-daca venitul net estimat pentru anul curent < 22.800 lei - nu este obligatorie plata CAS, însă se poate asigura optional la un venit ales, dar nu mai mic decât nivelul salariul minim brut pe țara (1.900 lei x 25%, prin depunerea Declarației unice privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice - Capitolul II. - Date privind impozitul pe veniturile estimate/norma de venit a se realiza în România și contribuțiile sociale datorate în anul 2018-> SECȚIUNEA 2: Date privind contribuția de asigurări sociale și contribuția de asigurări de sănătate estimate pentru anul 2018 => SUBSECȚIUNEA 1: Date privind contribuția de asigurări sociale estimată (CAS) (OpANAF n.888/2018 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a formularului "Declarație unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice", cu modificările ulterioare) - [art. 151 alin.(17) din Codul fiscal].

În ceea ce privește, obligația depunerii Declarației unice privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice - CAPITOLUL I. - D Date privind impozitul pe veniturile realizate și contribuțiile sociale datorate în anul 2018 (OpANAF nr.49/2019 pentru

aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a formularului "*Declarație unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice*", cu modificările și completările, în vederea definitivării CAS, se face doar în situația prevăzută de art. 151 alin. (17) din Codul fiscal, în vigoare pentru anul fiscal 2018, de către persoanele fizice care au estimat pentru anul curent un venit net anual cumulat, din veniturile prevăzute la art.137 alin.(1) lit.b) (activități independente) și/sau b¹) (drepturi de proprietate intelectuală), din una sau mai multe surse și/sau categorii de venituri, mai mic decât nivelul a 12 salarii minime brute pe țară, iar venitul net anual cumulat realizat este cel puțin egal cu nivelul a 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la data depunerii declarației unice.

Contestatorul afirmă că din cuprinsul celor consemnate de organele de inspecție fiscală la pct.2.4. - "*Contribuții sociale stabilite suplimentar*" și pct.2.5 - "*Motivul de fapt*" din "*DECIZIE DE IMPUNERE privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice*" nr. 1083/23.02.2021, în ceea ce privește diferențele de obligații fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală, reprezentând CAS în cuantum de 5.700 lei, aferente veniturilor realizate în perioada 01.01.2018 - 31.12.2018, consideră că fiind netemeinică și nelegală, din următoarele considerente:

a) dispozițiile legale (art.148 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare) invocate de către organele de inspecție fiscală, în cuprinsul deciziei de impunere anterior menționată sunt aplicabile stabilirii creanțelor fiscale pentru care baza anuală de calcul a CASS-ului este aceea a veniturilor realizate anterior datei de 1 ianuarie 2018, respectiv anterior intrării în vigoarea prevederilor legale incidente în materie fiscală ale Ordonanței de Urgență nr. 18/2018 privind adoptarea unor măsuri fiscal-bugetare și pentru modificarea și completarea unor acte normative, act normativ ce a reglementat trecerea de la sistemul de stabilire a CAS-ului de către ANAF prin decizii de impunere, la sistemul de autoimpunere în care calculul CAS-ului se efectuează de către contribuabil - persoana fizică prin declarația unică.

În continuarea contestației, contestatorul face o paralelă între Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabilă în perioada 01.01.2016-01.01.2017, cu Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabilă în perioada 01.01.2018-31.12.2018.

b) motivarea celor consemnate de organele de inspecție fiscală, privind faptul că nu a evidențiat obligația de plată în Declarația unică, nu poate fi luată în considerare, în condițiile în care obligația de plată în sumă de 5.700 lei, reprezentând CAS pentru anul 2018 a fost evidențiată în formularul "*DECLARAȚIE UNICĂ privind impozitul pe venit și contribuțiile*

sociale datorate de persoanele fizice" – (Declarație inițială privind Capitolul II), înregistrat la organul fiscal competent sub nr.8465/04.07.2018, respectiv în formularul Declarație unica - (Declarație rectificativă privind Capitolul II), înregistrat la organul fiscal competent sub nr.5721/27.07.2020, la CAPITOLUL II – *Date privind impozitul pe veniturile estimate/norma de venit a se realiza în România și contribuțiile sociale datorate în anul 2018* => **SECȚIUNEA 2: Date privind contribuția de asigurări sociale și contribuția și contribuția de asigurări sociale de sănătate estimate pentru anul 2018** => **SUBSECȚIUNEA 1: Date privind contribuția de asigurări sociale estimată_(CAS)**. Întrucât a estimat în cursul anului fiscal 2018 un venit net anual estimat din activități independente în sumă de 20.000 lei, valoare estimată fiind sub limita celor 12 salarii minime brute pe țara garantate în plată, respectiv 22.800 lei (1.900 lei x 12 luni), astfel ca a optat pentru plata CAS-ului, determinând baza anuală de calcul al CASS-ului la un venit ales în suma totală de 22.800 lei (1.900 lei x 12 luni), baza de calcul asupra căruia s-a aplicat cota de contribuție de 25%, prevăzută la art.138 lit.a) din Codul fiscal, în vigoare pentru anul fiscal 2018, rezultând o obligație de plată evidențiată la Căsuța de la lit. B "Obțin venituri sub plafonul minim și optez pentru plata CAS" => randul.2. "CAS datorată (rd.1 x 25 %.)", în suma de 5.700 lei (22.800 lei x 25%);

c) având în vedere cele menționate la alineatul precedent la lit.b), contestatorul consideră că la pct.2.4. - "*Contribuții sociale stabilite suplimentar*", colana 4 și 5 al tabelului din decizia de impunere nr. 1083/23.02.2021, organele de inspecție fiscală în mod eronat au stabilit diferențe ale bazei de impozitare suplimentară a CAS la valoarea de 22.800 lei, rezultând astfel diferențe de CAS stabilită suplimentar de plată în suma de 2.280 lei, neluând în considerare faptul că la CAPITOLUL II. => **SECȚIUNEA 2 => SUBSECȚIUNEA 1: Date privind contribuția de asigurări sociale estimată**, din formularul "**DECLARAȚIE UNICĂ privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice**" înregistrat la organul fiscal competent sub nr.8465/04.07.2018 (*Declarație inițială privind Capitolul II*), respectiv în formularul Declarație unica înregistrat la organul fiscal competent sub nr.5721/27.07.2020 (*Declarație rectificativă privind Capitolul II*), a fost evidențiată la o baza anuală de calcul al CAS-ului, la valoarea de 22.800 lei (1.900 lei x 12 luni), rezultând o obligație de plată în sumă de 5.700 lei (22.800 lei x 25%), urmare opțiunii de a achita CAS.

d) potrivit situației analitice debite plăți solduri pentru anul 2018 și 2019, se poate observa de asemenea că și în evidentele fiscale ale Serviciului fiscal al orașului Moldova Nouă, la rubrica "*Contribuții de asigurări sociale aferente declarației unice*" - cod obligație 475, este evidențiată că și obligație de plată suma de x lei, având ca termen scadent inițial de plată data de 15.03.2019, iar ulterior urmare a modificărilor legislative data scadență a fost data de 31.07.2019.

Organele fiscale din cadrul Serviciului fiscal al oraşului x prin înştiinţarea privind acordarea bonificaţiei nr.35351578/24.12.2019, în temeiul prevederilor art.133 alin.(15) lit.a) si art.151 alin.(22) din Codul fiscal, şi ale OPANAF nr.1.369/2019 pentru aprobarea Procedurii de acordare a bonificaţiei pentru depunerea prin mijloace electronice de transmitere la distanţă în anul 2018 a declaraţiei unice privind impozitul pe venit şi contribuţiile sociale datorate de persoanele fizice, precum şi pentru plata cu anticipaţie a obligaţiilor fiscale declarate în anul 2018 prin declaraţia unică, din oficiu, s-a acordat o bonificaţie de 5% pentru plata cu anticipaţie a sumelor de plata reprezentând CAS aferente declaraţiei unice, până la data de 15.12.2018 inclusiv, în suma totală de 285 lei.

În situaţia analitică debite plăţi solduri pentru anul 2019, obligaţia de plata datorată în suma de x lei [x lei (CAS estimată datorată) – x lei (Bonificaţie pentru plata integrală a CAS până la 15.12.2018)], reprezentând contribuţii de asigurări sociale estimate pe anul 2018, a fost şi achitată integral cu chitanţa nr. x din data 28.08.2018.

Având în vedere considerentele expuse în cuprinsul contestaţiei şi în temeiul dispoziţiilor legale sus-mentionate, în vigoare pentru anul fiscal 2018, contestatorul solicită admiterea integrală a contestaţiei pentru acest capăt de cerere, precum şi anularea obligaţiei de plată în sumă de x lei, reprezentând CAS stabilit suplimentar, obligaţie de plată ce a fost consemnată în actul administrativ.

2.An fiscal verificat 2018 - "*Contribuţia de asigurări sociale de sănătate*"

Contestatorul susţine că o persoană fizică care realizează venituri din activităţi independente face evaluarea pentru încadrarea ca plătitor de CASS pe anul fiscal 2018, potrivit dispoziţiilor art. 170 alin.(1) sau ale art.180 alin.(1) litera a) din Codul fiscal, în vigoare pentru anul fiscal 2018, în funcţie de venitul estimat pentru anul curent (independent de venitul realizat în anul precedent):

- dacă venitul net estimat, cumulativ din toate categoriile de venituri, pentru anul curent 22.800 lei - datorează CASS la nivelul salariului minim (1.900 lei) - [art.174 alin.(1) din Codul fiscal]

sau

-daca venitul net estimat, cumulativ din toate categoriile de venituri, pentru anul curent < 22.800 lei - nu datorează CASS, însă persoana fizică poate opta pentru plata CASS astfel:

a) dacă îşi exercită opţiunea prin depunerea Declaraţiei unice privind impozitul pe venit şi contribuţiile sociale datorate de persoanele fizice – Capitolul II. - Date privind impozitul pe veniturile estimate/norma de venit a se realiza în România contribuţiile sociale datorate în anul 2018 (OpANAF nr.888/2018 pentru aprobarea modelului, conţinutului, modalităţii de

depunere și de gestionare a formularului "*Declarație unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice*", cu modificările ulterioare) până la termenul de depunere, plătește CASS la 6 salarii minime și este asigurat 12 luni - [art. 180 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal]

sau

b) dacă își exercită opțiunea prin depunerea Declarației unice privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice - CAPITOLUL II. - Date privind impozitul pe veniturile estimate/norma de venit a se realiza în România contribuțiile sociale datorate în anul 2018 (OpANAF nr.888/2018 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a formularului "*Declarație unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice*", cu modificările ulterioare) după termenul de depunere, plătește CASS la salariul minim înmulțit cu numărul de luni rămase până la termenul de depunere a Declarației unice - [art. 180 alin.(2) lit.b) din Codul fiscal].

În ceea ce privește obligația depunerii Declarației unice privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice - CAPITOLUL I. - Date privind impozitul pe veniturile realizate și contribuțiile sociale datorate în anul 2018 (OpANAF nr.49/2019 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a formularului "*Declarație unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice*", cu modificările și completările ulterioare), în vederea definitivării CASS, se face doar în situațiile expres prevăzute de Codul fiscal, în vigoare pentru anul fiscal 2018, de către persoanele fizice care au realizat venituri prevăzute la art.155 alin.(1) lit.b) (activități independente) și care îndeplinesc următoarele condiții, după caz:

- au estimat pentru anul curent un venit net anual cumulat din una sau mai multe surse și/sau categorii de venituri, mai mic decât nivelul a 12 salarii minime brute pe țară, iar venitul net anual cumulat realizat este cel puțin egal cu nivelul a 12 salarii minime pe țară, în vigoare în anul pentru care se datorează contribuția. - [art. 174 alin. (17) din Codul fiscal]

sau

- au estimat pentru anul curent venituri a căror valoare cumulată este cel puțin egală cu 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației prevăzute la art. 120 din Codul fiscal și care au realizat un venit net anual cumulat sub nivelul a 12 salarii minime brute pe țară, iar în anul fiscal precedent nu au avut calitatea de salariat și nu s-au încadrat în categoriile de persoane exceptate de la plată CASS prevăzute la art. 154 alin.(1) din Codul fiscal. Menționează că aceste persoane de mai sus menționate datorează CASS la o bază echivalentă cu 6 salarii minime brute pe țară. -[art. 174 alin.(18) din Codul fiscal].

Din cuprinsul celor consemnate de organele de inspecție fiscală la pct.2.4. -"*Contribuții sociale stabilite suplimentar*" și pct.2.5 - "*Motivul de fapt*" din "*DECIZIE DE IMPUNERE privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice*" nr.x/23.02.2021, în ceea ce privește diferențele de obligații fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală, reprezentând CASS în cuantum de 2.280 lei, aferente veniturilor realizate în perioada 01.01.2018 - 31.12.2018, consideră ca fiind netemeinică și nelegală parțial pentru obligația de plata în cuantum de x lei, din următoarele considerente:

a) dispozițiile legale (art.155 alin.(1) - (2) și art.170 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare) invocate de către organele de inspecție fiscală, în cuprinsul deciziei de impunere anterior menționată, sunt aplicabile stabilirii creanțelor fiscale pentru care baza anuală de calcul a CASS-ului este aceea a veniturilor realizate anterior datei de 1 ianuarie 2018, respectiv anterior intrării în vigoarea prevederilor legale incidente în materie fiscală ale Ordonanței de Urgență nr. 18/2018 privind adoptarea unor măsuri fiscal-bugetare și pentru modificarea și completarea unor acte normative, act normativ ce a reglementat trecerea de la sistemul de stabilire a CASS-ului de către ANAF prin decizii de impunere, la sistemul de autoimpunere în care calculul CASS-ului se efectuează de către contribuabil - persoana fizică prin declarația unică.

b) organele de inspecție fiscală nu au prezentat textul de lege menționat ca și temei de drept încălcat, respectiv dispozițiile art.170 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nerespectându-se dispozițiile în materie ce reglementează modul de a completa în mod corect formularul "*DECIZIE DE IMPUNERE privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice*", la încheierea inspecției fiscale generale sau parțiale, ca urmare a constatării de diferențe de baze de impozitare stabilite suplimentar, pentru impozitul pe venit și/sau contribuțiile sociale aferente, înscrise într-un Raport de inspecție fiscală, invocând prevederile OPANAF nr.3.771/2015 privind aprobarea modelului și conținutului unor documente utilizate în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice- Anexa 2 – Instrucțiuni de completare.

c) motivarea celor consemnate de organele de inspecție fiscală, privind faptul că nu s-a evidențiat obligația de plată în Declarația unică, nu poate fi luată în considerare, în condițiile în care obligația de plată în sumă de 1.140 lei, reprezentând CAS pentru anul 2018, a fost evidențiată în formularul "*DECLARAȚIE UNICĂ privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice*" înregistrat la organul fiscal competent sub nr.x/04.07.2018 (Declarație inițială privind Capitolul II), respectiv în

formularul Declarație unica înregistrat la organul fiscal competent sub nr.5721/27.07.2020 (*Declarație rectificativă privind Capitolul II*), la **CAPITOLUL II. DATE PRIVIND IMPOZITUL PE VENITURILE ESTIMATE A SE REALIZA ÎN ROMÂNIA SI CONTRIBUȚIILE SOCIALE DATORATE ÎN ANUL 2018** => SECȚIUNEA 2: Date privind contribuția de asigurați sociale de sănătate estimate pentru anul 2018 => SUBSECȚIUNEA 2: Date privind contribuția de asigurări sociale de sănătate estimată, întrucât a estimat în cursul anului fiscal 2018 un venit net anual estimat din activități independente în suma de 20.000 lei, valoare estimată fiind sub limita celor 12 salarii minime brute pe țară garantate în plată, respectiv 22.800 lei (1.900 lei x 12 luni), astfel că a optat pentru plata CASS-ului, determinând baza anuală de calcul al CASS-ului, la valoarea de x lei (1.900 lei x 6 luni) la care am aplicat cota de contribuție de 10%, prevăzută la art.156 din Codul fiscal, în vigoare pentru anul fiscal 2018, rezultând o obligație de plată evidențiată la Casuta de la lit. B "*Obțin venituri sub plafonul minim și optez pentru plata CASS*" => rîndul CASS = 10 % x nr. luni x salariul minim, în suma de 1.140 lei (10% x 6 luni x 1.900 lei);

d) avînd în vedere cele menționate la alineatul precedent la lit.c), consider că la pct.2.4. - "*Contribuții sociale stabilite suplimentar*", colana 4 și 5 al tabelului din decizia de impunere nr. x/23.02.2021, organele de inspecție fiscală în mod eronat au stabilit diferențe ale bazei de impozitare suplimentară a CASS la valoarea de 22.800 lei, rezultând astfel diferențe de CASS stabilită suplimentar de plată în sumă de 2.280 lei, și nu la o bază corectă de impozitare suplimentară a CASS la valoarea de 11.400 lei, rezultând astfel diferențe de CASS stabilită suplimentar de plată în suma de 1.140 lei, neluând în considerare faptul că la **CAPITOLUL II. => SECȚIUNEA 2 => SUBSECȚIUNEA 2: Date privind contribuția de asigurați sociale de sănătate estimată**, din formularul "*DECLARAȚIE UNICĂ privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice*" înregistrat la organul fiscal competent sub nr.x/04.07.2018 (Declarație inițială privind Capitolul II), respectiv în formularul Declarație unica înregistrat la organul fiscal competent sub nr.5721/27.07.2020 (Declarație rectificativă privind Capitolul II), a fost evidențiată la o bază anuală de calcul al CASS-ului, la valoarea de 11.400 lei (1.900 lei x 6 luni), rezultând o obligație de plată în suma de 1.140 lei (10% x 6 luni x 1.900 lei), urmare opțiunii de a achita CASS;

e) potrivit situației analitice debite plăți solduri pentru anul 2018 și 2019, se poate observa de asemenea că și în evidentele fiscale ale Serviciului fiscal al orașului x, la rubrica "*Contribuții de asigurări sociale de sănătate aferente declarației unice*" -cod obligație 476, este evidențiată ca și obligație de plată suma de 1.140 lei, avînd ca termen scadent inițial de plată data de 15.03.2019, iar ulterior urmare a modificărilor legislative data scadenței a fost data de 31.07.2019.

În situația analitică debite plăți solduri pentru anul 2019, obligația de plată datorată în suma de 1.140 lei, reprezentând contribuții de asigurări sociale de sănătate estimata pe anul 2018, a fost și achitata integral cu chitanța nr.x din data 28.08.2018.

Invocarea, de către organele de inspecție fiscală, a unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru stabilirea obligației fiscale principale de plată aferente diferenței bazei de impozitare a CASS-ului, în măsura în care nu este analizată în vederea deducerii a obligației fiscale de plată privind CASS estimata pe anul 2018, în sumă de 1.140 lei, din obligația principală de plată aferente diferenței bazei de impozitare a CASS-ului în suma de 2.280 lei, stabilită prin actul administrativ fiscal contestat.

Având în vedere considerentele expuse în cuprinsul prezentei contestații și în temeiul dispozițiilor legale sus-menționate, în vigoare pentru anul fiscal 2018, contestatorul solicită admiterea parțială a contestației pentru acest capăt de cerere, precum și anularea obligației de plată în suma de 1.140 lei, reprezentând CASS stabilit suplimentar.

La contestație a anexat în copie:

- copie carte de identitate - x - (1 pagină);
- adresa nr. x/02.03.2021 - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice din cadrul A.J.F.P. x - (1 pagină);
- Raport de inspecție fiscală încheiat la data de 23.02.2021, înregistrat sub nr.x/23.02.2021 - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice din cadrul A.J.F.P. x - (11 pagini);
- Decizie de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice pentru anul fiscal 2018 Nr. x/23.02.2021 - (6 pagini);
- Declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice pe anul fiscal (inițială Cap.I și II) 2017 (realizat) / 2018 (estimat) nr.x/27.07.2020 - (5 pagini);
- Declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice pe anul fiscal (rectificativă Cap.I și II) 2017 (realizat) / 2018 (estimat) nr.x/27.07.2020 - (7 pagini);
- Declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice pe anul fiscal (rectificativă Cap.I și II) 2018 (realizat) / 2019 (estimat) nr.x/27.07.2020 - (13 pagini);
- Situația analitică debite plăți solduri pentru anul 2018 editată la data 19.03.2021 -(1 pagină);
- Situația analitică debite plăți solduri pentru anul 2019 editată la data 19.03.2021 -(3 pagini);
- Înștiințare privind acordarea/neacordarea bonificației prevăzută la

art. V din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 89/20018 privind unele măsuri fiscal-bugetare și pentru modificarea și completarea unor acte normative nr.35351578/24.12.2019 - (1pagină).

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice x la Cabinet Medical Individual Dr. x, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. x/23.03.2021 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.x/23.02.2021 privind impozitul pe venit și contribuții sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice pentru anul 2018, constatându-se următoarele deficiențe contestate:

Urmare a verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că, contribuabilul nu a evidențiat obligația de plată în Declarația unică, contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2018, aceasta a fost calculată de organele de inspecție fiscală în sumă de x lei, având în vedere că veniturile obținute sunt peste plafonul minim, adică 12 salarii x 1.900 lei/lună = 22.800 x10% = 2.280 lei, conform prevederilor art.155 alin.1 și 2, art.170 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că, C.M.I. Dr. x nu a evidențiat ca obligație de plată în Declarația unică contribuțiile de asigurări sociale pentru anul 2018, acestea fiind calculată de către organele de inspecție fiscală în sumă de x lei, având în vedere că veniturile obținute sunt peste plafonul minim 12 salarii x 1.900 lei/lună = 22.800 x10% = 2.280 lei, fiind încălcate prevederile art.118, art.137, art.138 și art,148 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

III.1. Referitor la CAS în sumă de x lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect diferența suplimentară de CAS în urma inspecției fiscale, în condițiile în care nu au ținut cont de prevederile Codului de procedură fiscală referitoare la stabilirea diferențelor datorate în urma inspecției în funcție de obligațiile fiscale declarate de contestator prin declarația unică.

În fapt, potrivit Raportului de inspecție fiscală nr. x/23.03.2021, Cabinetul Medical Individual Dr. x pentru anul 2018, nu a evidențiat în Declarația unică contribuția de asigurări sociale.

Având în vedere că pentru anul 2018, urmare inspecției fiscale, a fost stabilit un venit net anual în sumă de x lei, peste plafonul minim de 22.800 lei (12 salarii x 1.900 lei/lună), organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar CAS în sumă de x lei prin decizia de impunere nr.x/23.03.2021.

Contestatorul prin contestația formulată susține că organele de inspecție fiscală în mod eronat au stabilit diferențe ale bazei de impozitare suplimentară a CAS neluând în considerare faptul că **a declarat prin Declarația unică CAS în sumă de x lei.**

De asemenea, susține că în conformitate cu prevederile OUG nr.18/2018 privind adoptarea unor măsuri fiscale bugetare și pentru modificarea și completarea unor acte normative, stabilirea CAS se face de către contribuabil prin autoimpunere prin declarația unică.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru anul 2018:

"Art. 118 - Stabilirea venitului net anual impozabil

(1) Pentru veniturile prevăzute la art.61 lit.c) și f), contribuabilul stabilește venitul net anual impozabil pe fiecare sursă din categoriile de venituri respective, prin deducerea din venitul net anual, a pierderilor fiscale reportate.

(2) Pentru veniturile prevăzute la art.61 lit.a) și a¹), la determinarea venitului net anual impozabil, contribuabilul stabilește:

a) venitul net anual recalculat/pierdere netă recalculată pe fiecare sursă din categoriile de venituri prevăzute, prin deducerea din venitul net anual, determinat în sistem real, a pierderilor fiscale reportate;

b) venitul net anual impozabil care se determină prin însumarea tuturor veniturilor nete anuale recalculat prevăzute la lit. a), din care se deduce contribuția de asigurări sociale datorată potrivit prevederilor titlului V - Contribuții sociale obligatorii."

"Art. 137-Categorii de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale

(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii, prevăzuți la art.136, datorează, după caz, contribuția de asigurări sociale pentru următoarele categorii de venituri realizate din România și din afara României, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, pentru care există obligația declarării în România:

a) venituri din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;

b) venituri din activități independente, definite conform art. 67;

[...]

(2) Pentru veniturile prevăzute la alin. (1) se datorează contribuții de asigurări sociale și în cazul în care acestea sunt realizate de persoanele fizice aflate în situațiile prevăzute la art. 60.”

”Art. 138-Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt următoarele:

a) 25% datorată de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale, potrivit prezentei legi;

b) 4% datorată în cazul condițiilor deosebite de muncă, astfel cum sunt prevăzute în Legea nr. 263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice, cu modificările și completările ulterioare, de către persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora;

c) 8% datorată în cazul condițiilor speciale de muncă, astfel cum sunt prevăzute în Legea nr. 263/2010, de către persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora.[...]”

”Art. 148. – (1) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale în cazul persoanelor care realizează venituri din activități independente o reprezintă venitul ales de contribuabil, care nu poate fi mai mic decât nivelul salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată aprobat prin hotărâre a Guvernului, în vigoare în luna pentru care se datorează contribuția.

(2) Persoanele fizice care realizează venituri din activități independente, din una sau mai multe surse de venit, datorează contribuția de asigurări sociale dacă sunt îndeplinite următoarele condiții, după caz:

a) venitul net realizat în anul precedent, stabilit în conformitate cu art. 68, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuția de asigurări sociale, raportat la numărul lunilor de activitate din cursul anului, este cel puțin egal cu nivelul salariului de bază minim brut pe țară în vigoare în luna ianuarie a anului pentru care se stabilește contribuția;

b) venitul net lunar estimat a se realiza potrivit art.120 alin. (1) este cel puțin egal cu nivelul salariului de bază minim brut pe țară în vigoare în luna în care își încep activitatea sau nivelul salariului de bază minim brut pe țară în vigoare în luna ianuarie a anului pentru care se stabilește contribuția, în cazul celor care trec de la determinarea venitului net anual pe baza normelor anuale de venit la stabilirea venitului net anual potrivit regulilor prevăzute la art. 68;

c) valoarea lunară a normelor de venit, obținută prin raportarea normelor anuale de venit la numărul lunilor de activitate din cursul anului după aplicarea corecțiilor prevăzute la art. 69, este cel puțin egală cu nivelul salariului de bază minim brut pe țară în vigoare în luna ianuarie a anului pentru care se stabilește contribuția, în cazul contribuabililor care în anul fiscal în curs desfășoară activități impuse pe bază de norme de venit;

d) venitul net lunar realizat în anul precedent, rămas după scăderea din venitul brut a cheltuielii deductibile prevăzute la [art.70](#), raportat la numărul lunilor de activitate din cursul anului, este cel puțin egal cu nivelul salariului de bază minim brut pe țară în vigoare în luna ianuarie a anului pentru care se stabilește contribuția, în cazul contribuabililor care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală pentru care impozitul pe venit se stabilește potrivit prevederilor [art. 72 și 73](#).

(3) Persoanele fizice prevăzute la alin. (1), obligate la plata contribuției, depun anual la organul fiscal competent, până la data de 31 ianuarie inclusiv a anului pentru care se stabilește contribuția de asigurări sociale, declarația privind venitul asupra căruia datorează contribuția, ca urmare a îndeplinirii condițiilor prevăzute la alin. (2)”.

Art.151 - Stabilirea, declararea și plata contribuției de asigurări sociale în cazul persoanelor care realizează veniturile prevăzute la art. 137 alin. (1) lit. b) și b¹)

(1) Contribuția de asigurări sociale se calculează de către contribuabilii prevăzuți la [art. 148](#) alin. (1) și (3) prin aplicarea cotei de contribuție prevăzute la [art. 138](#) lit. a) asupra bazei anuale de calcul menționată la [art. 148](#) alin. (4).

[...] (3) Persoanele fizice prevăzute la [art. 148](#) alin. (1), cu excepția celor care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală sau în baza contractelor de activitate sportivă, pentru care impozitul se reține la sursă de către plătitorul de venit, depun declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice prevăzută la [art. 120](#), până la data de 15 martie inclusiv a anului pentru care se stabilește contribuția datorată.

(4) În vederea stabilirii contribuției datorate pentru anul 2018, termenul de depunere a declarației prevăzute la [art.120](#) a este până la data de 15 iulie 2018 inclusiv.

(16) Contribuția datorată se evidențiază în Declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice.

(19) Declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice prevăzută la art. 122 constituie titlu de creanță fiscală în sensul Legii nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare.”

Potrivit prevederilor legale sus menționate, se reține că persoanele fizice care realizează venituri independente datorează contribuții de asigurări sociale, dacă venitul net realizat stabilit conform prevederilor legale este cel puțin egal cu nivelul salariului de bază minim brut pe țară în vigoare în luna ianuarie a anului pentru care se stabilește contribuția.

Totodată, se reține că persoanele fizice care nu se încadrează în plafonul anual de 12 salarii minime brute pe țară pot opta pentru plata contribuției de asigurări sociale pentru anul curent, în condițiile prevăzute pentru persoanele care estimează că realizează venituri anuale peste nivelul a 12 salarii minime brute pe țară.

De asemenea, persoanele fizice care realizează venituri independente obligate la plata contribuției depun până la data de 31 ianuarie inclusiv a anului pentru care se stabilește contribuția de asigurări sociale, declarația asupra căreia datorează contribuția.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că prin Declarația unică privind impozitul pe venit și contribuții sociale datorate de persoane fizice nr.x/04.07.2018, pentru anul fiscal 2017/2018, **contestatorul a estimat pentru anul 2018, un venit din activități independente în sumă de x lei, însă pentru plata CAS a optat pentru încadrarea ca plătitor de CAS pentru un venit anual ales în sumă de 22.800, și pentru care datorează CAS în sumă de x lei.**

Așa cum am arătat mai sus, un contribuabil care a estimat că nu se încadrează în plafonul anual de cel puțin 12 salarii minime brute pe țară, **poate opta** pentru plata contribuției de asigurări sociale pentru anul curent, respectiv 2018, în condițiile prevăzute pentru persoanele care estimează că realizează venituri anuale peste nivelul a 12 salarii minime brute pe țară.

Or, contestatorul prin declarația unică pentru anul 2017/2018, a optat pentru plata CAS, determinând baza anuală de calcul al CASS la venitul ales de 22.800 lei, respectiv 12 salarii minime brute pe țară plafon, deși a estimat că realizează venituri sub acest plafon.

În conformitate cu prevederile art.1, art. 93, art.152 și art. 153 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 1. – În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

*[...] 37. **titlu de creanță fiscală - actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează creanța fiscală;**"*

"Art. 93. – (1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

*(2) **Creanțele fiscale se stabilesc astfel:***

*a) **prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);***

*b) **prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri"***

”Art. 152. – (1) În sensul prezentului titlu, colectarea creanțelor fiscale reprezintă totalitatea activităților care au ca scop stingerea creanțelor fiscale.

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

Având în vedere faptul că contestatorul a evidențiat CAS în sumă de x lei prin Declarația unică, ce constituie titlu de creanță, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe suplimentare de natura CAS în sumă de x lei prin decizia de impunere nr.x/23.02.2021, fără să ia în considerare sumele declarate prin autoimpunere de către acesta.

În ceea ce privește faptul că diferențele nu au fost stabilite prin raportare sumele declarate prin Declarația unică, se reține incidența prevederilor art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căroră:

*”Art. 113. – (1) **Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.***

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

*[...]i) **stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;**”*

Din prevederile legale sus invocate, rezultă că organul de inspecție fiscală poate stabili diferențe de CAS față de obligația fiscală declarată de contribuabil prin autoimpunere.

În acest sens, s-a pronunțat și Direcția de legislație Cod procedură fiscală, reglementări nefiscale și contabile din cadrul Ministerului Finanțelor Publice într-o speță similară.

Astfel, se constată că organele de inspecție fiscală au stabilit eronat CAS datorată de contribuabil în urma inspecției fiscale, fără să țină cont de sumele declarate prin declarația unică, motiv pentru care prin adresa nr. x/18.05.2021 organul de soluționare a contestației a solicitat acestora o analiză suplimentară din care să reiasă modalitatea de stabilire a

diferențelor suplimentare de contribuții sociale prin raportare la prevederile art. 113 alin. (2) lit. i) din Codul de procedură fiscală.

În adresa de răspuns nr. x/31.05.2021, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice x au precizat :” contribuabilul a estimat venitul pentru încadrarea ca plătitor de CAS și CASS, stabilind obligații privind CAS și CASS **estimate, și nu și-a stabilit prin autoimpunere în declarația unică, contribuția de asigurări sociale de sănătate, respectiv contribuția de asigurări sociale, acesta având obligația de a menționa în declarația unică sumele realizate aferente anului anterior (2018) și stabilirea corectă a contribuțiilor sociale datorate (cass, cas)”**.”

Or, potrivit Instrucțiunilor de completare a Declarației unice:

Secțiunea a 3 - a ”Date privind contribuția de asigurări sociale și contribuția de asigurări sociale de sănătate datorate pentru anul 2018”
Subsecțiunea 1 - ”Date privind contribuția de asigurări sociale datorată”

”21. Subsecțiunea se completează de către persoanele fizice care îndeplinesc următoarele condiții cumulative, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte:

a) au realizat venituri din activități independente (venituri din activități de producție, comerț, prestări de servicii, din profesii liberale și contracte de activitate sportivă) și/sau venituri din drepturi de proprietate intelectuală, cu excepția celor prevăzute la art.72 alin.(3) din Codul fiscal, din una sau mai multe surse și/sau categorii de venituri și

b) au estimat pentru anul 2018 un venit net/brut anual cumulat din veniturile prevăzute la lit.a), din una sau mai multe surse și/sau categorii de venituri, mai mic decât nivelul a 12 salarii minime brute pe țară, iar venitul net/brut anual cumulat realizat este cel puțin egal cu nivelul a 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la data depunerii declarației prevăzute la art. 120 din Codul fiscal (pentru veniturile estimate a se realiza în anul fiscal 2018, termenul de depunere a fost în data de 31 iulie inclusiv a anului 2018).”

rezultă că în situația în care un contribuabil a optat pentru plata CAS în condițiile prevăzute pentru persoanele care estimează că realizează venituri anuale peste nivelul a 12 salarii minime brute pe țară, completând corespunzător capitolul II a declarației unice 2017/2018, nu trebuie să completeze CAS în capitolul I din Declarația unică 2018/2019.

În consecință, având în vedere cele prezentate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală la stabilirea diferențelor datorate nu au luat în considerare obligația fiscală declarată de contribuabil, fapt pentru care **se va admite** contestația formulată de Cabinet Medical Individual Dr. x în ceea ce privește **CAS aferentă anului 2018** pentru suma x lei stabilită

suplimentar prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr.x/23.02.2021, cu aplicarea prevederilor art. 279 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căror:

“Art. 279. – (2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat”.

2. Referitor la CASS în sumă de x lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect diferența suplimentară de CASS în urma inspecției fiscale, în condițiile în care nu au ținut cont de prevederile Codului de procedură fiscală referitoare la stabilirea diferențelor datorate în urma inspecției în funcție de bazele impozabile și obligațiile fiscale stabilite de contribuabilul însuși prin intermediul declarației unice.

În fapt, în cazul CASS, conform Raportului de inspecție fiscală nr. 1081/23.02.2021, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina Cabinet Medical Individual Dr. x diferențe de obligații suplimentare de CASS în cuantum de x lei, având în vedere că veniturile realizate în anul 2018 sunt peste plafonul minim de 22.800 lei.

Prin contestația formulată, contestatorul susține că organele de inspecție fiscală în mod eronat au stabilit diferențe ale bazei de impozitare suplimentară a CASS la valoarea de 22.800 lei, rezultând astfel diferențe de CASS stabilită suplimentar de plată în sumă de 2.280 lei și nu la o bază corectă de impozitare suplimentară a CASS în sumă de x lei, rezultând astfel diferențe de CASS stabilită suplimentar de plată în sumă de 1.140 lei, neluând în considerare că prin declarația unică a fost evidențiată CASS în sumă de 1.140 lei.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare potrivit căror:

“Art. 155 - Categoriile de venituri supuse contribuției de asigurări sociale de sănătate

(1) Contribuabilii la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art. 153 alin. (1) lit. a) - d), datorează, după caz, contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru veniturile din România și din afara României, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, pentru care există obligația declarării în România, realizate din următoarele categorii de venituri:

a) venituri din salarii și asimilate salariilor, definite conform art. 76;

b) venituri din activități independente, definite conform art. 67;”

”Art. 170 - Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate de persoanele fizice care realizează veniturile prevăzute la art. 155 alin. (1) lit. b) - h)

(1) Persoanele fizice care realizează venituri prevăzute la art. 155 alin. (1) lit. b) - h), din una sau mai multe surse și/sau categorii de venituri, datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate, dacă estimează pentru anul curent venituri a căror valoare cumulată este cel puțin egală cu 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere al declarației prevăzută la art. 120.

(2) Încadrarea în plafonul anual de cel puțin 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației prevăzută la art. 120 se efectuează prin cumularea veniturilor prevăzute la art.155 alin. (1) lit. b) - h), după cum urmează:

a) venitul net/brut sau norma de venit din activități independente, stabilite potrivit art. 68, 68¹ și 69, după caz;”

[...] (4) Baza anuală de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate în cazul persoanelor care realizează venituri din cele prevăzute la art. 155 alin. (1) lit. b) - h) o reprezintă echivalentul a 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației prevăzute la art. 120.”

”Art. 174. -(1) Contribuția de asigurări sociale de sănătate se calculează de către contribuabilii prevăzuți la art. 170 alin. (1) prin aplicarea cotei de contribuție prevăzute la art. 156 asupra bazei anuale de calcul menționate la art. 170 alin. (4).

[...](3) Persoanele fizice care realizează venituri din cele prevăzute la art. 155 alin. (1) lit. b) - h), cu excepția celor pentru care plătitorii de venituri prevăzuți la alin. (2) stabilesc și declară contribuția, depun declarația prevăzută la art. 120 până la data de 15 martie inclusiv a anului pentru care se datorează contribuția.

[...]16) Contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată se evidențiază în Declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice.

(17) În situația în care persoanele fizice au estimat pentru anul curent un venit net anual cumulat din una sau mai multe surse și/sau categorii de venituri, mai mic decât nivelul a 12 salarii minime brute pe țară, iar venitul net anual cumulat realizat este cel puțin egal cu nivelul a 12 salarii minime pe țară, în vigoare în anul pentru care se datorează contribuția, acestea datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate la nivelul a 12 salarii minime pe țară și au obligația depunerii declarației prevăzute la art. 122, până la data de 15 martie inclusiv a anului următor celui de realizare a

veniturilor, în vederea definitivării contribuției de asigurări sociale de sănătate.

(18) În cazul în care persoanele fizice aflate în situația prevăzută la art. 170 alin. (1), realizează un venit net anual cumulat sub nivelul a 12 salarii minime brute pe țară, iar în anul fiscal precedent nu au avut calitatea de salariat și nu s-au încadrat în categoriile de persoane exceptate de la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate prevăzute la art. 154 alin. (1), acestea datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate la o bază de calcul echivalentă cu 6 salarii minime brute pe țară și depun declarația prevăzută la art. 122, până la data de 15 martie inclusiv a anului următor celui de realizare a veniturilor, în vederea definitivării contribuției de asigurări sociale de sănătate.

(19) Declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice prevăzută la art. 122 constituie titlu de creanță fiscală în sensul Legii nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare.”

”Art. 180 - Contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de către persoanele fizice care estimează venituri anuale cumulate sub plafonul prevăzut la art. 170 alin. (1), precum și de către persoanele fizice care nu realizează venituri

(1) Următoarele persoane fizice pot opta pentru plata contribuției:

a) persoanele fizice care au estimat pentru anul curent venituri anuale cumulate din cele prevăzute la art. 155 lit. b) - h), sub nivelul plafonului minim prevăzut la art. 170 alin. (2);

b) persoanele fizice care nu realizează venituri de natura celor prevăzute la art. 155 și nu se încadrează în categoriile de persoane exceptate de la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate prevăzute la art. 154 alin. (1).

(2) Persoanele fizice prevăzute la alin. (1) lit. a) datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate după cum urmează:

a) dacă depun declarația prevăzută la art. 174 alin. (3) până la împlinirea termenului legal de depunere, la o bază de calcul reprezentând valoarea a 6 salarii de bază minime brute pe țară, în vigoare la data depunerii acesteia; sau

b) dacă depun declarația prevăzută la art. 174 alin. (3) după împlinirea termenului legal de depunere, la o bază de calcul echivalentă cu valoarea salariului de bază minim brut pe țară în vigoare la data depunerii declarației, înmulțită cu numărul de luni rămase până la termenul legal de depunere a declarației prevăzute la art. 122, inclusiv luna în care se depune declarația.”

Potrivit prevederilor legale sus menționate, se reține că persoanele fizice care realizează venituri independente datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate dacă estimează pentru anul curent venituri a căror valoare cumulată este cel puțin egală cu 12 salarii minime brute pe țară în vigoare la termenul de depunere a declarației.

De asemenea, se reține că în situația în care persoanele fizice au estimat pentru anul curent un venit net anual cumulat din mai multe surse și/sau categorii de venituri mai mic decât nivelul a 12 salarii minime brute pe țară, iar venitul net anual cumulat realizat este cel puțin egal cu nivelul a 12 salarii minime pe țară, în vigoare în anul pentru care se datorează contribuția, acestea datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate la nivelul a 12 salarii minime pe țară și au obligația depunerii declarației unice în vederea definitivării contribuției de asigurări sociale de sănătate.

Se reține, totodată că, persoanele fizice care au estimat pentru anul curent venituri anuale cumulate sub plafonul minim prevăzut pot opta pentru plata contribuției de asigurări sociale de sănătate la o bază reprezentând valoarea a 6 salarii de bază minime brute pe țară.

În cazul în speță, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și din precizarile organului fiscal se reține:

Conform evidențelor fiscale pentru anul 2018, contestatorul figurează cu venituri estimate în sumă netă de x lei din exercitarea unei profesii libere –asistență medicină generală - ce au fost declarate prin Declarația unică privind impozitul de venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice pentru anul de raportare 2017/2018, înregistrată sub nr. x/04.07.2018.

Se reține că, prin Declarația unică privind impozitul pe venit și contribuții sociale datorate de persoane fizice nr.x/04.07.2018, deși a estimat pentru anul 2018 venituri anuale sub plafonul minim de 12 salarii minime pe țară, **contestatorul a optat pentru plata contribuției de asigurări sociale de sănătate la o bază de calcul de calcul reprezentând valoarea a 6 salarii de bază minime brute pe țară, în sumă de 1.140 lei.**

Prin Declarația unică privind impozitul pe venit și contribuții sociale datorate de persoane fizice pentru anul de raportare 2018/2019 înregistrată sub nr.x/27.07.2020, contestatorul ***a declarat un venit anual realizat*** în anul 2018 din activități independente impuse în sistem real în sumă de x lei și un impozit anual datorat în sumă de x lei, **însă în ceea ce privește definitivarea CASS datorate pentru anul 2018, contestatorul nu a declarat nicio sumă, deși veniturile realizate au fost peste plafonul minim de 12 salarii minime pe țară.**

Urmare inspecției fiscale efectuate la Cabinet Medical Dr. x, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice x, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecție fiscale la persoane fizice nr.x/23.02.2021, au stabilit suplimentar în sarcina contestatorului, pentru anul 2018, diferența de CASS în sumă de 2.280 lei.

Prin contestația formulată, contestatorul susține că organele de inspecție fiscală în mod eronat au stabilit diferențe ale bazei de impozitare suplimentară a CASS la valoarea de 22.800 lei, rezultând astfel diferențe de CASS stabilită suplimentar de plată în sumă de 2.280 lei și nu la o bază corectă de impozitare suplimentară a CASS în sumă de 11.400 lei.

Referitor la invocarea stabilirii eronate a CASS, în raport cu diferențele suplimentare în urma inspecției fiscale, se reține incidența prevederilor art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căroră:

*“Art. 113. – (1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității **declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.***

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

*[...] i) **stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;***”.

Conform dispozițiilor legale antecitate, obligația de plată a CASS se stabilește de contribuabil prin autoimpunere, pe baza declarației unice întocmită și depusă de acesta, iar organul de inspecție fiscală poate stabili diferențe de CASS doar față de sumele declarate.

În acest sens s-a pronunțat și Direcția de legislație Cod procedură fiscală, reglementări nefiscale și contabile din cadrul Ministerului Finanțelor Publice într-o speță similară.

În cazul în speță, se constată că organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de CASS în sumă de 2.280 lei, având în vedere că contestatarul a realizat în anul fiscal de declarare venituri din activități independente peste plafonul minim de 12 salarii x1.900 lei/lună = 22.800

lei, deși prin Declarația unică pentru anul de raportare 2017/2018 a fost declarată estimativă CASS în sumă de 1.140 lei, motiv pentru care prin adresa nr.x/18.05.2021, organul de soluționare a contestației a solicitat o analiză suplimentară din care să reiasă modalitatea de stabilire a diferențelor suplimentare de contribuții sociale prin raportare la prevederile art.113 alin.2 lit.i) din Codul de procedură fiscală.

Prin adresa de răspuns nr.x/31.05.2021, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. x/08.06.2021, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP xxxxxxxxx, precizează următoarele că:

”contribuabilul a estimat venitul pentru încadrarea ca plătitor de CAS și CASS, stabilind obligații privind CAS și CASS estimate, și nu și-a stabilit prin autoimpunere în declarația unică, contribuția de asigurări sociale de sănătate, respectiv contribuția de asigurări sociale, acesta având obligația de a menționa în declarația unică sumele realizate aferente anului anterior (2018) și stabilirea corectă a contribuțiilor sociale datorate (cass, cas)”

Având în vedere cele prezentate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit eronat CASS datorat de contestator în sumă de 2.280 lei prin raportare la întreaga bază impozabilă și nu la diferența constatată în urma inspecției fiscale în sumă de 1.140 lei.

În consecință, având în vedere cele de mai sus, se va face aplicarea prevederilor art. 279 alin.1 și alin.2 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Art. 279 Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.”

și se va admite contestația, cu consecința **anularii parțiale** a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. x/23.02.2021 emisa de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice x, **respectiv pentru CASS în sumă de x lei**, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/23.02.2021.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE

Admiterea contestației formulate de Cabinet Medical Individual Dr. x **si anularea în parte a** Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. x/23.02.2021 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x23.02.2021, pentru suma de x lei reprezentând:

- x lei – contribuții de asigurări sociale stabilite suplimentar pentru anul 2018;
- x lei – contribuții de asigurări sociale de sănătate stabilite suplimentar pentru anul 2018.

DIRECTOR GENERAL

x