



DECIZIA nr238/.....2020
privind soluționarea contestației formulată de
doamna **X**,
înregistrată la DGRFPB sub nr. X/07.02.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată de organele fiscal din cadrul Administrației Sector 3 a Finanțelor Publice cu adresa nr.X/05.02.2020, înregistrată la D.G.R.F.P.B sub nr.X/07.02.2020, asupra contestației formulate de doamna **X**, cu domiciliul în București, str.X sector 3.

Obiectul contestației, înregistrată la organul fiscal sub nr. X/03.02.2020, îl constituie decizia privind stabilirea din oficiu a contribuției de asigurări sociale pentru persoanele fizice pe anul 2014 nr. 1X19.09.2019, comunicată prin posta cu confirmare de primire la data de 13.01.2020, prin care organul fiscal a stabilit în sarcina contribuabilului contribuția de asigurări sociale în suma de **X lei**.

Având în vedere prevederile dispozițiilor art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de doamna **VX**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, s-a constatat următoarele :

I.Prin contestația formulată, contestatarul contestă decizia privind stabilirea din oficiu a contribuției de asigurări sociale pentru persoanele fizice pe anul 2014 nr. X/19.09.2019, motivând că nu au fost luate în considerare platile efectuate voluntar în anul 2014 în suma de X lei, față de suma de X lei cât a fost stabilită de organul fiscal, astfel :

- emiterea deciziei retroactiv la 5 ani distanță respectiv în anul 2019, când nu mai are calitatea de persoană care realizează venituri din profesii libere.

- la începutul anului 2014 avea calitatea de asigurat al sistemului public de pensii prin contract încheiat voluntar în anul 2010, când a achitat retroactiv toate obligațiile către Casa de pensii, la zi, pentru perioada 2006- 2015;

- din anul 2017 având calitatea de pensionară conform deciziei de pensionare nr.2X06.07.2017, emisă de Casa de pensii a sectorului 3, contestatarul susține că utilizarea formularului 600 valabil în anul 2014 ar fi în contradictoriu cu situația reală, formularul necuprinzând rubrici prin care să poată declara situația prezentă și declarația se face retroactiv pentru anul 2014.

II. Prin decizia privind stabilirea din oficiu a contribuției de asigurări sociale pentru persoane fizice pe anul 2014 nr. X/19.09.2019, comunicată prin posta cu confirmare de primire la data de 13.01.2020, organul fiscal a stabilit obligația de plată în suma de X lei reprezentând contribuții de asigurări sociale aferente anului 2014 în conformitate cu prevederile art.106 și art.107 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și art. 296²² alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare și art.67 alin. (4¹) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Organul fiscal a luat ca bază de calcul 35% din salariul mediu brut pe economie utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat, și anume X lei venit lunar (salariu mediu brut pe anul 2014: X lei *35% = X lei * 8 luni = X lei venit anual).

III. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatarului și prevederile legale în vigoare pe perioada supusă impunerii se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă organul fiscal a procedat legal la emiterea Deciziei privind stabilirea din oficiu a contribuției de asigurări sociale pentru persoane fizice pe anul 2014 nr. X/19.09.2019, în condițiile în care contribuabilul a realizat în anul 2014 venituri din activități comerciale/venituri din profesii libere, în sistem real și a depășit plafonul venitului minim prevăzut de lege.

In fapt, doamna Xurmare a desfășurării unei activități în sistem real din venituri din activități comerciale/venituri din profesii libere respectiv venituri din exercitarea profesiilor medicale, aceasta de depus formular 200 "declarație privind veniturile realizate din România" pentru anul 2014 și înregistrat la organul fiscal sub nr.X/21.01.2015, prin care a declarat un venit net determinat în sistem real în sumă de X lei.

Având în vedere că doamna X nu a depus formular 600 "Declarația privind venitul asupra căruia se datorează contribuția de asigurări sociale și cu privire la încadrarea veniturilor realizate în plafonul minim pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate ", organele fiscale în baza art. 296²² alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au emis decizie privind stabilirea din oficiu a contribuției de asigurări sociale pentru persoane fizice pe anul 2014 nr. X4/09.09.2019, prin care au stabilit CAS de plată în sumă de X lei.

În drept, conform dispozițiilor art. 296¹⁸, art. 296²¹, art. 296²², art. 296²⁴, art. 296²⁵ și art. 296²⁶ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

"Art. 296¹⁸ - (3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele: [...]
a) pentru contribuția de asigurări sociale:
a¹) **31,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 20,8% pentru contribuția datorată de angajator;"** (în vigoare până la 30.09.2014)

"a¹) 26,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 15,8% pentru contribuția datorată de angajator;" (în vigoare din 01.10.2014)

*art. 296¹⁸ (3) lit. a) din Codul fiscal, modificat prin Legea 123/2014

„Art. 296²¹ - (1) Următoarele persoane au calitatea de contribuabil la sistemul public de pensii și la cel de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, după caz: [...]

a) întreprinzătorii titulari ai unei întreprinderi individuale;

b) membrii întreprinderii familiale;

c) persoanele cu statut de persoană fizică autorizată să desfășoare activități economice;

d) persoanele care realizează venituri din profesii libere; [...]"

“Art. 296²² Baza de calcul

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

„Art. 296²⁴ - (1) Contribuabilii prevăzuți la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) - e), h) și i), cu excepția celor care realizează venituri din arendarea bunurilor agricole, sunt obligați să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de contribuții sociale.

(2) (...) În cazul contribuției de asigurări sociale, obligațiile lunare de plată se stabilesc pe baza venitului declarat, prevăzut la art. 296²² alin. (1).

(3) În decizia de impunere, baza de calcul al contribuției de asigurări sociale pentru contribuabilii prevăzuți la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) - e) se evidențiază lunar, iar plata acestei contribuții se efectuează trimestrial, în 4 rate egale, până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru.”

”Art. 296²⁵ - (1) Declararea veniturilor care reprezintă baza lunară de calcul a contribuțiilor sociale se realizează prin depunerea unei declarații privind venitul asigurat la sistemul public de pensii, precum și a declarației de venit estimat prevăzute la art. 81 și a declarației privind venitul realizat prevăzute la art. 83, pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate. [...]"

(5) Obligațiile anuale de plată a contribuției de asigurări sociale sunt cele stabilite prin decizia de impunere prevăzută la art. 296²⁴ alin. (3). [...]"

“Art. 296²⁶ Cotele de contribuție

(1) Cotele de contribuție pentru contribuabilii prevăzuți la art. 296²¹ sunt cele prevăzute la art. 296¹⁸ alin. (3), respectiv:

a) **cota integrală, pentru contribuția de asigurări sociale, corespunzătoare condițiilor normale de muncă, potrivit legii.**

În conformitate cu punctul 32 din H.G nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, persoanele care realizează venituri mai mari decât 35 % din venitul mediu brut pe economie sunt obligați să plătească contribuții de asigurări sociale de stat:

Norme metodologice

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

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

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

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

(...)

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

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că persoanele fizice care realizează venituri din activități independente au calitatea de contribuabili la sistemul public de pensii, dacă nu realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor și orice alte venituri din desfășurarea unei activități dependente, venituri din pensii și venituri sub forma indemnizațiilor de șomaj, dacă nu se încadrează în categoria persoanelor asigurate în sisteme proprii de asigurări sociale neîntegrate în sistemul public de pensii, care nu au obligația asigurării la sistemul public de pensii și dacă nu au calitatea de pensionari ai acestor sisteme.

Totodată, persoanele care realizează venituri din activități independente, baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale o reprezintă venitul realizat în anul precedent, rămas după scăderea din totalul veniturilor încasate a cheltuielilor efectuate în scopul realizării acestor venituri, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale, **raportat la numărul lunilor de activitate din cursul anului.**

De asemenea, se reține că persoanele obligate să se asigure în sistemul public de pensii, depun anual la organul fiscal competent, până la data de 31

ianuarie inclusiv a anului pentru care se stabilesc plățile anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale, "Declarația privind venitul asigurat la sistemul public de pensii, formular 600", prevăzută în Ordinului nr.874/2012 pentru aprobarea modelului , conținutului, modalității de depunere și de gestionare a "Declarației privind venitul asigurat la sistemul public de pensii" , potrivit căruia:

Art. 1. - Se aprobă modelul și conținutul formularului "Declarație privind venitul asigurat la sistemul public de pensii", cod 14.13.03.03, prevăzut în anexa nr. 1.

Art. 4. - Instrucțiunile de gestionare a formularului prevăzut la art. 1 sunt prevăzute în anexa nr. 3.

Potrivit anexei 3 Instrucțiuni de completare a formularului "Declarație privind venitul asigurat la sistemul public de pensii", cod 14.13.03.03" se specifică:

„1. Depunerea declarației

În conformitate cu prevederile art. 296²¹ alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (Codul fiscal), declarația se completează și se depune de către persoanele care au calitatea de contribuabili la sistemul public de pensii, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, după caz, respectiv:

a) întreprinzătorii titulari ai unei întreprinderi individuale;

b) membrii întreprinderii familiale;

c) **persoanele cu statut de persoană fizică autorizată să desfășoare activități economice;**[...]

Capitolul III - Venit baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale

Venitul bază de calcul este venitul declarat, care nu poate fi mai mic de 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat și nici mai mare decât echivalentul a de 5 ori acest câștig.

Pentru persoanele care devin contribuabili la sistemul public de pensii în cursul anului fiscal, rubrica "venit bază de calcul" se completează începând cu luna pentru care se datorează contribuția de asigurări sociale.

INSTRUCȚIUNI DE COMPLETARE a formularului "Declarație privind venitul asigurat la sistemul public de pensii" cod 14.13.03.03

1. Depunerea declarației

În conformitate cu prevederile art. 296²¹ alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (Codul fiscal), declarația se completează și se depune de către persoanele care au calitatea de contribuabili la sistemul public de pensii, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, după caz, respectiv:

a) întreprinzătorii titulari ai unei întreprinderi individuale;

b) membrii întreprinderii familiale;

c) **persoanele cu statut de persoană fizică autorizată să desfășoare activități economice;**

Capitolul III - Venit baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale

Venitul bază de calcul este venitul declarat, care nu poate fi mai mic de 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat și nici mai mare decât echivalentul a de 5 ori acest câștig.

Pentru persoanele care devin contribuabili la sistemul public de pensii în cursul anului fiscal, rubrica "venit bază de calcul" se completează începând cu luna pentru care se datorează contribuția de asigurări sociale.

INSTRUCȚIUNI DE GESTIONARE a formularului "Declarație privind venitul asigurat la sistemul public de pensii" cod 14.13.03.03.

1. **În conformitate cu prevederile art. 296²⁵ alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, declararea veniturilor care reprezintă baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale se realizează prin depunerea de către contribuabil a formularului 600 "Declarație privind venitul asigurat la sistemul public de pensii" la organul fiscal competent.**

În speță sunt incidente și art.67 alin. (4¹) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„**Art. 67** Stabilirea prin estimare a bazei de impunere

(4¹) **În situația în care contribuabilii prevăzuți la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) - e) din Codul fiscal nu depun declarația privind venitul asigurat la sistemul public de pensii, organul fiscal stabilește prin estimare baza lunară de calcul a contribuției de asigurări sociale la nivelul minim prevăzut la art. 296²² alin. (1) din Codul fiscal.** Dispozițiile art. 83 alin. (4) sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Conform prevederilor legale menționate mai sus, formularul 600 pentru declararea bazei de calcul a CAS trebuie depus de persoanele fizice autorizate să desfășoare activități economice, care au realizat în anul precedent venituri peste plafonul minim prevăzut de lege.

Declararea veniturilor care reprezintă baza lunară de calcul a contribuțiilor de asigurări sociale (pensii) se realizează prin depunerea la organul fiscal de domiciliu a unei Declarații privind venitul asigurat la sistemul public de pensii (formularul 600), introdus prin Ordinul nr. 874/2012.

În baza declarației 600 depusă organul fiscal emite decizia de impunere în care stabilește contribuția socială anuală datorată și termenele de plată.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă următoarele:

- in cursul anului 2014 domna XA a realizat un venit net impozabil în sumă de X lei conform declarației privind veniturile realizate din Romania pe anul 2014 înregistrată la organul fiscal sub nr. X/21.01.2015, în baza careia a fost emisă decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice anul 2014 nr. 4X1/03.02.2015;

- având în vedere că nu s-a prezentat la sediul Administrației Sector 3 a Finanțelor Publice pentru depunerea D 600, organul fiscal a procedat la stabilirea

contribuției sociale lunare prin emiterea Deciziei privind stabilirea din oficiu a contribuției de asigurări sociale pentru persoane fizice pe anul 2014 nr. X19.09.2019, întrucât depășește pragul de 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat;

- conform art. 16 din Legea nr. 340/2013 privind bugetul asigurărilor sociale de stat pe anul 2014, câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2014 s-a stabilit în sumă de X lei;

- pentru anul 2014 - salariul mediu = 2.298 lei)

(35% din X lei = X lei)

(cota procentuala contributie 2014 pana la 30.09.2014 = 31,3%)

(de la 01.10.2014 = 26,3%)

- baza minimă de calcul = X lei *35% = **X lei**, venit lunar;

- **baza lunară de calcul** al contribuției de asigurări sociale se stabilește prin împărțirea venitului anual bază de calcul la numărul de luni de activitate, astfel:

X lei (bază lunară de calcul) = X lei (venit anual bază de calcul, respectiv venitul net realizat de la data începerii activității până la sfârșitul anului) / 8 luni de activitate (întrucât contribuabilul a început activitatea în luna ianuarie, iunie, iulie, august, septembrie, octombrie, noiembrie, decembrie 2014).

Se constată că baza lunară de calcul a contribuției de asigurări sociale, respectiv venitul declarat, raportat la numărul de luni de activitate, este peste nivelul de 35% din câștigul salarial mediu brut, motiv pentru care avea obligația de a se asigura și de a depune declarația 600 "declarația privind venitul asigurat la sistemul public de pensii" pentru anul 2014;

- declararea veniturilor care reprezintă baza lunară de calcul a contribuțiilor sociale se realizează prin depunerea unei declarații privind venitul asigurat la sistemul public de pensii (Formular 600); venitul declarat prin această declarație constituie baza de calcul a contribuției de asigurări sociale (CAS);

- nedepunerea declarației de impunere dă dreptul organului fiscal să procedeze la stabilirea din oficiu a creanțelor fiscale prin decizie de impunere, în temeiul dispozițiilor prevăzute de art. 107 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

"Art. 107 Stabilirea din oficiu a creanțelor fiscale ca urmare a nedepunerii declarației de impunere

(1) Nedepunerea declarației de impunere dă dreptul organului fiscal să procedeze la stabilirea din oficiu a creanțelor fiscale prin decizie de impunere.

Stabilirea din oficiu nu se poate face înainte de împlinirea unui termen de 15 zile de la înștiințarea contribuabilului/plătitorului privind depășirea termenului legal de depunere a declarației de impunere. Aceste prevederi nu sunt aplicabile după începerea inspecției fiscale pentru obligațiile fiscale nedeclarate."

Nu pot fi reținute argumentele contestatarei ca în anul 2014 a efectuat avut plăți în sumă totală de X lei (X lei fără chitanța pierdută) atata timp cât plățile reprezentând contribuții de asigurări sociale au fost efectuate voluntar de către contribuabil pentru anul 2014, fără să fie instituită obligația de plată.

Referitor la culpa organelor fiscale în emiterea în anul 2019 a deciziei privind stabilirea din oficiu a contribuției de asigurări sociale pentru persoane fizice pe anul 2014 nr.X/19.09.2019, se reține că, **în materie fiscală, sancțiunea pentru neemiterea/necomunicarea "la timp" a titlurilor de creanță fiscală cum sunt deciziile de impunere o reprezintă prescrierea dreptului de a stabili obligații fiscale** (art. 112 din Codul de procedură fiscală actual).

Se reține că 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. 838/2010 etc.).

Or, în speță nici nu poate fi vorba de o așa-zisă "retroactivitate" a impozitării, câtă vreme diferențele de obligații fiscale din regularizarea anuală a CASS i-au fost stabilite contribuabilului pe baza dispozițiilor legale în vigoare pentru anul fiscal la care se referă (2015), fiind vorba doar de o aplicare a legii în timp potrivit principiului "tempus regit actum".

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

În consecință, în contextul celor anterior prezentate și având în vedere dispozițiile legale mai sus citate, organul de soluționare a contestației reține că doamna X datorează suma totală de X lei, reprezentând contribuție de asigurări sociale stabilită în Decizia privind stabilirea din oficiu a contribuției de asigurări sociale pentru persoane fizice pe anul 2014 nr. X/19.09.2019 pentru lunile ianuarie, iunie, iulie, august, septembrie, octombrie, noiembrie, decembrie, contestația urmând a fi respinsă.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 81 alin. (4), art. 296¹⁸, art. 296²¹, art. 296²², art. 296²⁴, art. 296²⁵ și art. 296²⁶ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, punctul 32 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Ordinul nr.874/2012 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a "Declarației privind venitul asigurat la sistemul public de pensii", art.67 alin. (4¹) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art. 107, art. din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 9.9 din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015

DECIDE

Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de doamna **X** împotriva Deciziei privind stabilirea din oficiu a contribuției de asigurari sociale pentru persoane fizice pe anul 2014 nr. X4/19.09.2019, emisă de Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice, prin care s-au stabilit contribuții de asigurări sociale în sumă de **X lei**.

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

X