

DECIZIA nr. 677/782/2016
privind soluționarea contestației formulate de
doamna .X.
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./17.03.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov prin Serviciul Soluționare Contestații a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba prin adresele nr. .x./02.03.2016 și nr. .x./11.03.2016, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./17.03.2016, cu privire la contestațiile formulate de doamna .X., CNP.., cu domiciliul în X.

Obiectul contestațiilor, înregistrate la A.J.F.P. Alba sub nr. .x./22.01.2015 și sub nr. ABG_REG .x./12.02.2016, îl constituie următoarele titluri de creanță:

1. Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2012 nr. .x./16.12.2014, comunicată la 09.01.2015, prin care s-au stabilit diferențe de CASS rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus în sumă de **.x. lei**;

2. Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./31.12.2015, comunicată la 08.02.2016, prin care s-au stabilit accesorii aferente contribuției individuală de asigurări sociale de sănătate datorată în urma regularizării veniturilor în sumă de **.x. lei**.

Potrivit pct. 9.5 din O.P.A.N.A.F. nr. 3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.”

Constatând că sunt de soluționat un număr de 2 contestații depuse de aceeași persoană fizică, respectiv doamna .X., împotriva unor acte administrative fiscale încheiate de aceleași organ fiscal, respectiv Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba, vizând o categorie de obligații fiscale precum și accesoriile acesteia, ținând seama de dispozițiile legale mai sus menționate, **se va proceda la conexarea dosarelor.**

Având în vedere prevederile art. 352 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră „(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare”, contestația va fi soluționată în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatarului la acțiune.

Constatând ca, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 alin. (1), art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precum și art. 268 alin. (1), art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov este investită să soluționeze contestațiile formulate de doamna X

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestația depusă contribuabila afirmă că în anul 2012 a avut încheiat un contract de agent cu societatea .X1. (ulterior fuzionând cu .X2. și păstrând numele de .X2.), iar începând cu luna iulie 2012, aceasta a reținut la sursă CASS conform adresei nr. .x./2015.

Pe de altă parte, pentru sumele provenind din investiții nu trebuia calculate CASS, deoarece în anul 2012 contribuabila a fost angajată cu contract de muncă pe perioada nedeterminată la o societate comercială, care a reținut și achitat lunar contribuțiile la asigurările de sănătate.

De asemenea, contribuabila contestă și accesoriile aferente obligației fiscale CASS, motivând că nu a fost soluționată contestația depusă împotriva debitului principal care a stat la baza calculării accesoriilor.

II. Prin decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate anul 2012 nr. .x./16.12.2014, A.J.F.P. Alba în baza art. 296²², art. 296²⁵, art. 296²⁷ și art. 296²⁸ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, a stabilit obligația de plată în sumă de .x. lei reprezentând diferențe de contribuții de asigurări sociale de sănătate rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus.

La baza emiterii deciziei au stat Declarația informativă privind impozitul reținut pe veniturile cu regim de reținere la sursă - cod 205 - depusă pentru anul 2012 de către societatea .X2. S.A., respectiv Declarația cod 200 privind veniturile realizate din România pentru anul 2012, depusă de doamna .X. în data de 27.05.2013, înregistrat la organul fiscal sub nr. .x.

Prin decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./31.12.2015 organele de impunere ale A.J.F.P. Alba au comunicat contribuabilei accesorii aferente obligației fiscale CASS datorată în urma regularizării veniturilor, în sumă totală de .x. lei, individualizate prin decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate anul 2012 nr. .x./16.12.2014.

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

1. Referitor la contribuția de asigurări sociale de sănătate rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus pentru anul 2012, cauza supusă soluționării este dacă contribuabila datorează CASS în condițiile în care pe de o parte din documentele aflate din dosarul cauzei rezultă că baza impozabilă nu a fost stabilită corect, iar pe de altă parte organele fiscale confirmă efectuarea unor înregistrări eronate în evidența fiscală.

În fapt, prin Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2012 nr. .x./16.12.2014, contestată, A.J.F.P. Alba a stabilit, în baza art. 296²², art. 296²⁵, art. 296²⁷ și art. 296²⁸ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în sarcina contribuabilei diferențe de contribuții rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus în sumă de .x. lei după cum urmează:

- | | |
|--|----------|
| - total bază de calcul (Rd.I+Rd.I.2+Rd.I.3+Rd.I.4+Rd.I.5): | .x. lei; |
| - total contribuție datorată (conform anexei): | .x. lei; |
| - obligații privind plățile anticipate: | .x. lei; |
| - diferențe de contribuții rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus (rd.2-rd.3): | .x. lei. |

În baza emiterii deciziei de impunere anuală contestată a stat declarația rectificativă cod "205- Declarație informativă privind impozitul reținut la sursă, pe beneficiari de venit", depusă la organele fiscale teritoriale de către plătitorul de venit, respectiv S.C. .X2. S.A. în data de 16.07.2013 și declarația cod "200 - Declarație privind veniturile realizate din România" înregistrată sub nr. .x. în data de 27.05.2013 depusă de doamna .X.

Contribuabila afirmă că pentru veniturile realizate în urma contractului de agent, începând cu luna iulie 2012 societatea a reținut la sursă CASS, așa cum rezultă și din adresa nr. .x./13.01.2015 emisă de S.C. .X2. S.A., în anul 2012 fiind și angajată la o societate comercială, care a reținut și achitat lunar contribuțiile la asigurările de sănătate.

Conform informațiilor din baza de date a organului fiscal, contribuabila figurează cu venituri în regim de reținere la sursă a impozitului pe venituri din activități desfășurate valoare de .x. lei, în baza contractului/convenției civile încheiat cu .X2. S.A.

De asemenea, doamna .X. pentru anul 2012 declară un venit de .x. lei, reprezentând venituri din profesii libere și comerciale – Convenții civile.

În drept, potrivit Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Normelor metodologice de aplicare, în vigoare la 31.12.2012:

*„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. 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:

[...]

b) venituri din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil, precum și a contractelor de agent. Fac excepție veniturile din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil obținute de contribuabilii care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere și sunt înregistrați fiscal potrivit legislației în materie; [...]

(2) Impozitul ce trebuie reținut se stabilește după cum urmează:

a) în cazul veniturilor prevăzute la alin. (1) lit. a)—c), aplicând o cotă de impunere de 10% la venitul brut din care se deduc contribuțiile sociale obligatorii reținute la sursă potrivit titlului IX²;

Art. 52¹ Opțiunea pentru stabilirea impozitului final pentru unele venituri din activități independente

(1) Contribuabilii care realizează venituri din activitățile menționate la art. 52 alin. (1) lit. a) - c) pot opta pentru stabilirea impozitului pe venit ca impozit final. Opțiunea de impunere a venitului brut se exercită în scris în momentul încheierii fiecărui raport juridic/contract și este aplicabilă veniturilor realizate ca urmare a activității desfășurate pe baza acestuia.

(2) Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul plății veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului brut.

(3) Impozitul calculat și reținut reprezintă impozit final. [...]"

„Art. 83 - (3) **Nu se depun declarații privind venitul realizat pentru următoarele categorii de venituri:**

[...]

b) venituri din activități menționate la art. 52 alin. (1) lit. a)–c), a căror impunere este finală potrivit prevederilor art. 52¹; [...]"

„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: [...]**

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) și din asocierile fără personalitate juridică prevăzute la art. 13 lit. e);

„Art. 296²² - (4) **Pentru persoanele prevăzute la art. 296²¹ alin. (1) lit. f) și h), 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 asocieri, valoarea comisioanelor sau onorariile stabilite potrivit legii în cazul expertizelor tehnice judiciare și extrajudiciare. [...]"**

Excepții specifice

„Art. 296²³ - (3) **Pentru persoanele care realizează într-un an fiscal 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. 296²¹ 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), se calculează și se datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate asupra tuturor acestor venituri.**

Art. 296²⁴ - (5) **Contribuabilii prevăzuți la art. 296²¹ 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. [...]**

(5¹) **Plătitorii de venit calculează, rețin și virează contribuțiile sociale numai pentru persoanele fizice care realizează venituri de natura celor prevăzute la art. 296²¹ 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.**

(5²) **Prin excepție de la prevederile alin. (5¹), plătitorii de venit calculează, rețin și virează contribuțiile sociale pentru persoanele fizice care realizează venituri în baza contractelor de agent.**

(6) **Contribuțiile reținute potrivit alin. (5) se virează până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost plătit venitul, respectiv a lunii următoare trimestrului în care s-a plătit venitul, în funcție de perioada fiscală aleasă de plătitorul de venit. [...]**

(8) **Pentru contribuabilii care realizează venituri de natura celor prevăzute la art. 296²¹ alin. (1) lit. f) și h), obligațiile reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate se calculează prin aplicarea cotei de contribuție asupra**

veniturilor prevăzute la art. 296[^]22, se rețin și se virează de către plătitorul de venit, iar încadrarea în plafoanele prevăzute la art. 296[^]22 alin. (5) și (6) se face de către organul fiscal, anual, după depunerea declarațiilor informative de către plătitorii de venit.

Art. 296[^]25 - (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.”

„Art. 296[^]26 **Cotele de contribuție**
[...]

(2) Contribuabilii cu regim de reținere la sursă a impozitului pe venit datorează contribuția individuală de asigurări sociale.

„Art. 296[^]18 - (3) **Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele: [...]**
b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:
b[^]1) **5,5% pentru contribuția individuală;”**

În speță devin incidente dispozițiile art. 211 și art. 257 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„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.”**

„Art. 257. - (1) **Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții bănești lunare pentru asigurările de sănătate, cu excepția persoanelor prevăzute la art. 213 alin. (1).**

(2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote [...], care se aplică asupra:

a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor, precum și orice alte venituri realizate din desfășurarea unei activități dependente;

b) veniturilor impozabile realizate de persoane care desfășoară activități independente care se supun impozitului pe venit; [...].”

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că veniturile din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile, precum și a contractelor de agent, sunt venituri pentru care contribuabili, datorează contribuții de asigurări sociale de sănătate anual ce se stabilesc prin decizie emisă de organul fiscal, veniturile de natura celor prevăzute la art. 52 alin. (1) lit. b nefiind scutite de plata CASS.

De asemenea, pentru veniturile din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile obligația calculării, reținerii și virării contribuției de asigurări sociale de sănătate revine plătitorilor de venituri, cu excepția contribuabililor care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere și sunt înregistrate fiscal potrivit legislației în materie.

Prin urmare, persoanele fizice care își desfășoară activitatea în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil, (cu excepția celor care sunt înregistrați fiscal potrivit legislației în materie) nu au obligația depunerii declarației privind venitul realizat, dacă în momentul încheierii raportului juridic/contract cu plătitorul de venit, au optat pentru impunerea veniturilor potrivit prevederilor art. 52[^]1 din Codul fiscal, pentru care impozitul reținut este final.

Totodată, pentru persoanele fizice care realizează venituri în baza contractelor de agent, obligația calculării, reținerii și virării contribuției de asigurări sociale de sănătate revine plătitorilor de venituri în baza contractelor de agent, indiferent dacă acestea exercită profesii libere și sunt înregistrate fiscal sau nu.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă următoarele:

- conform declarației rectificative cod “205 Declarație informativă privind impozitul reținut la sursă și câștigurile/pierderile realizate, pe beneficiari de venit” depusă de .X2. S.A. la data de 16.07.2013, cu număr de înregistrare INTERN-..., în cursul anului 2012 contestatara a obținut venituri din activitatea desfășurată în baza unui contract de agent venituri în sumă totală de .x. lei;

- în data de 27.05.2013 contribuabila depune Declarația privind veniturile realizate din România, cod 200, prin care declară un venit de .x. lei pentru anul 2012, reprezentând venituri din profesii libere și comerciale – Convenții civile.

- conform informațiilor din baza de date a organului fiscal, contribuabila figurează cu CASS stabilit anticipat în sumă de .x. lei;

- în baza dispozițiilor art. 296²², art. 296²⁵, art. 296²⁷ și art. 296²⁸ din Codul fiscal, organul fiscal a procedat la determinarea contribuției sociale de sănătate anuală prin aplicarea cotei de 5,5% asupra veniturilor declarate de societatea sus menționată, dar și pentru cele declarate de contribuabila, în sumă totală de .x. lei în vederea stabilirii obligației de plată anuală în sumă de .x. lei, întocmind în acest sens, Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2012 nr. .x./16.12.2014.

Având în vedere că doamna .X. a declarat venituri realizate în anul 2012 în sumă de .x. lei, același venituri fiind declarate și de către societatea .X2. S.A., la stabilirea bazei de calcul organul fiscal a luat în calcul ambele sume declarate.

Prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. .x./02.03.2016 emis de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba, organul fiscal precizează că doamna .X. a realizat în anul 2012 venituri impozabile în sumă de .x. lei din activități desfășurate în baza convențiilor civile, propunând admiterea contestației.

Din adresa nr. .x./13.01.2015 emisă de .X2. S.A. și depusă de contribuabila în susținerea contestației, rezultă că pentru anul 2012 societatea de asigurare a reținut și virat contribuția de asigurări sociale de sănătate în valoare de .x. lei.

Având în vedere cele reținute mai sus și referatul cu propuneri de soluționare a contestației, precum și prevederile legale invocate în materie, în conformitate cu dispozițiile art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se va proceda la admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere anuală nr. .x./16.12.2014, prin care a fost stabilită suma de .x. lei, reprezentând diferențe de CASS rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus.

Argumentele invocate în susținerea contestației cu privire la CASS calculat pentru sumele provenind de investiții sunt neîntemeiate, întrucât organul fiscal nu a stabilit în sarcina contribuabilei niciun fel de obligație fiscală aferentă acestor venituri.

2. Referitor la accesoriile stabilite prin Decizia nr. .x./31.12.2015, cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt datorate în condițiile în care prin prezenta decizie

se va anula actul administrativ fiscal (Decizia de impunere nr. .x./16.12.2014) prin care a fost instituită baza de calcul a accesoriilor.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./31.12.2015 A.J.F.P. Alba a calculat pentru perioada 12.03.2015 - 31.12.2015, accesorii în sumă de .x. lei aferente CASS, individualizate prin decizia de impunere nr. .x./16.12.2014, prin care organul fiscal a stabilit diferențe de contribuții rezultate din regularizarea anuală pe anul 2012 în sumă de .x. lei, cu scadența de 11.03.2015.

Doamna .X. contestă accesoriile stabilite prin Decizia nr. .x./31.12.2015, argumentând că nu a fost soluționată contestația depusă împotriva deciziei de impunere prin care a fost stabilit debitul principal care a stat la baza calculării accesoriilor.

În drept, aplicabile acestei spețe sunt dispozițiile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la 31.12.2015, care prevăd:

„Art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere
(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. [...]

Art. 120 – (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. [...]

(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere. (se aplică începând cu 1 martie 2014)

Art. 120¹ Penalități de întârziere
(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere. [...]

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, dobânzile și penalitățile de întârziere se datorează pentru neachitarea la termen a obligațiilor față de bugetul general consolidat, ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal, de la data scadenței și până la data achitării efective.

Având în vedere că prin prezenta decizie, debitul care a stat la baza calculării accesoriilor urmează a fi anulat în sumă totală de .x. lei, drept urmare se va anula și accesoriile stabilite pentru perioada 12.03.2015 – 31.12.2015.

Având în vedere cele reținute mai sus, precum și prevederile legale invocate în materie, în conformitate cu dispozițiile art. 279 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va proceda la admiterea contestației cu privire la acest capăt de cerere și anularea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./31.12.2015.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art. 2, art. 52, art. 52¹, art. 83, art. 296¹⁸, art. 296²¹ - 296²⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 211 și art. 257 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și

completările ulterioare, art. 279 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală se

DECIDE

Admiterea contestațiilor formulate de doamna .X. și anularea deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2012 nr. .x./16.12.2014 și concomitent anularea deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./31.12.2015, emise de AJFP Alba, pentru suma totală de .x. lei, reprezentând diferențe de CASS rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus și accesorii aferente.