

D E C I Z I E nr. 5908/22.12.2017

privind soluționarea contestației formulate de X înregistrată la D.G.R.F.P.
Timișoara sub TMR_DGR nr.... /14.09.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara cu adresa nr. HD_DEC ... /30.08.2017, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR_DGR nr. ... /14.09.2017, asupra contestației formulate de

X

CNP ... ,

cu domiciliul în Mun. ... , str. ... , bl..., sc.....,et....., ap....., jud. Hunedoara

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara sub HDG-REG nr.... /29.08.2017 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMP_DGR nr. ... /14.09.2017.

Petenta X formulează contestație împotriva Deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate anul 2012 nr. ... /08.08.2017 emisa de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, prin care s-a stabilit obligația de plată în suma de ... lei reprezentând diferențe de contribuții de asigurări sociale de sănătate rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus.

Suma totală contestată este de ... lei și reprezintă diferențele de contribuții de asigurări sociale de sănătate rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus.

Contestația a fost semnată de petentă, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate anul 2012 nr. ... /08.08.2017 emisă de A.J.F.P Hunedoara, respectiv data de 22.08.2017, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petenta formulează contestație împotriva Deciziei de impunere anuala pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate anul 2012 nr. ... /08.08.2017, solicitând anularea actului administrativ atacat, pentru următoarele motive:

1. ***Suma calculată reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate pe anul 2012 nu este reală***, în sensul că, în anexa nr.1 la titlul de creanță contestat, în opinia sa, în mod eronat baza de calcul este aceeași în fiecare lună, deși veniturile salariale au fost diferite de la o lună la alta, iar în lunile, iulie, august și septembrie 2012 nu a avut niciun fel de venit.

În acest sens, petenta prezintă în motivarea contestației fotocopia contractului de colaborare nr. ... din 19.10.2011 încheiat între aceasta și Institutul Limbii Române, pentru anul școlar 2011 – 2012, respectiv din 01.09.2011 până în 30.06.2012 și Contractul de colaborare nr.... din 28.09.2012 încheiat între petentă și Institutul Limbii Române, pentru anul școlar 2012 – 2013. (Anexa nr.1 și 2 la contestație).

2. ***Este rezident legal de forma permanenta în Regatul Spaniei începând cu anul 2007*** conform Certificatului de înregistrare ca cetățean al Uniunii eliberat de autoritățile spaniole competente anexat în fotocopie la dosarul cauzei.

În acest sens, petenta arată că, a funcționat ca și colaborator al Institutului Limbii Române în anul 2012, potrivit contractelor colaborare nr.... din 19.10.2011 și nr.... din 28.09.2012 îndeplinind funcția de profesor de Limbă, cultură și civilizație românească în diferite unități de învățământ din Spania.

În acest sens susține că, nu se încadrează în categoria persoanelor fizice nerezidente care realizează activități dependente pe teritoriul României, drept pentru care nu se aplică prevederile Codului fiscal conform motivării inserate în cuprinsul Sentinței civile nr.... emisă de Tribunalul București (Anexa nr.4 la contestației) și a punctul de vedere al Ministerului Finanțelor Publice depuse în fotocopie la dosarul cauzei (Anexa nr.5 la contestație)

Totodată arată că, în calitatea sa de rezident a fost înregistrată în sistemul de asigurări sociale din Regatul Spaniei, deținând Card de sănătate emis de Sistemul de asigurări de sănătate din comunitatea Madrid, Spania depus în fotocopie la dosarul cauzei. (Anexa nr.6 la contestație.)

II. Prin decizia de impunere anuala pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate anul 2012 nr.... /08.08.2017, în baza art. 296[^]22,

art.296²⁵, art.296²⁷ si art.296²⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara au stabilit în sarcina petentei obligația de plata în suma de ... lei reprezentând diferențe de contribuții de asigurări sociale de sănătate rezultate din regularizarea anuala stabilite în plus.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, constatările organului fiscal, motivațiile petentei si actele normative în vigoare pe perioada supusa impunerii se rețin următoarele:

Cauza supusa soluționării este daca doamna X datorează diferențele de contribuții de asigurări sociale de sănătate rezultate din regularizarea anuala stabilite în plus pentru anul 2012 în suma de ... lei, în condițiile în care petenta a depus documente noi în susținerea contestației.

In fapt, prin Decizia de impunere anuala pentru stabilirea contribuției de asigurări de sănătate pe anul 2012 nr... /08.08.2017, contestata, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara a stabilit în sarcina petentei, conform art. 296²², art. 296²⁵, art.296²⁷ si art.296²⁸ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, diferențe de contribuții de asigurări sociale de sănătate rezultate din regularizarea anuala stabilite în plus în suma de ... lei. după cum urmează:

- total baza de calcul (Rd. I+Rd.I.2+Rd.I.3+Rd.I.4+Rd.I.5) – ... lei
- total contribuție datorata (conform anexei) – ... lei
- obligații privind plățile anticipate - 0 lei
- diferențe de contribuții rezultate din regularizarea anuala – ... lei stabilite în plus (rd.2-rd.3)

La baza deciziei de impunere anuala a stat declaratia cod “205- Declaratie informativa privind impozitul retinut la sursa, pe beneficiari de venit”, depusa la organele fiscale teritoriale de catre platitorul de venit, respectiv de Institutul Limbii Romane în data de 19.02.2013, prin care a declarat venituri în regim de retenere la sursa a impozitului pentru doamna X pentru anul 2012.

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

“Art. 2

(2) *Contribuțiile sociale reglementate prin prezentul cod sunt următoarele:*

a) contribuțiile de asigurări sociale datorate bugetului asigurărilor sociale de stat;

b) contribuțiile de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate;

c) contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate;

[...]

“Art. 41. - Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:

a) venituri din activități independente, definite conform art. 46; (...)”

“Art. 52 - Reținerea la sursă a impozitului reprezentând plăți anticipate pentru unele venituri din activități independente.

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

a) venituri din drepturi de proprietate intelectuală;

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;

c) venituri din activitatea de expertiză contabilă și tehnică, judiciară și extrajudiciară;”

(...)”

“Art. 80 - (2) Veniturile din categoriile prevăzute la art. 41 lit. a), c) și f), ce se realizează într-o fracțiune de an sau în perioade diferite ce reprezintă fracțiuni ale aceluiași an, se consideră venit anual.”

“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, din activități de natura celor prevăzute la art. 52 alin. (1), precum și cele care realizează venituri din asocierile fără personalitate juridică prevăzute la art. 13 lit. e)”.

(2) Persoanele prevăzute la alin. (1) datorează contribuții sociale obligatorii pentru veniturile realizate, numai dacă aceste venituri sunt impozabile potrivit titlului III “.

[...]”

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

(2) În cazul impunerii în sistem real, obligațiile anuale de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate se determină pe baza declarației privind venitul realizat, prin aplicarea cotelor prevăzute la art. 296¹⁸ alin. (3) asupra bazelor de calcul prevăzute la art. 296²² alin. (2) și (3).

(3) La determinarea venitului anual bază de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate nu se iau în considerare pierderile prevăzute la art. 80.

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

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

(6) Plata contribuției de asigurări sociale de sănătate stabilită prin decizia de impunere anuală se efectuează în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei, iar sumele achitate în plus se compensează sau se restituie potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală.”

Fata de cadrul legal invocat respectiv Codul Fiscal se retine ca, in cazul contribuabililor care realizează venituri din activități independente, in speța venituri din convenții civile se datorează obligații anuale de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate determinate pe baza declarației privind venitul realizat, acestea fiind stabilite de organul fiscal prin decizia de impunere anuală, pe baza căreia se regularizează sumele datorate cu titlu de plăți anticipate.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta următoarea stare de fapt:

- in anul 2012 petenta X a avut calitatea de colaborator al Institutului Limbii Române conform contractului de colaborare nr. ... din 19.10.2011 încheiat între petentă și Institutul Limbii Române, pentru anul școlar 2011 –

2012, respectiv din 01.09.2011 până în 30.06.2012 și a contractului de colaborare nr.... din 28.09.2012, pentru anul școlar 2012 – 2013, ambele contracte fiind anexate în fotocopie la dosarul cauzei.

- în baza acestor contracte petenta a realizat, în anul 2012, un venit net în sumă de ... lei din convenții civile de prestări servicii din care a fost reținut și achitat la sursa impozitul de 16% de către plătitorul de venit Institutul Limbii Române;

- în baza Declarației informative privind impozitul reținut pe venituri cu regim de reținere la sursa D205 nr. ... /19.02.2013 întocmită de Institutul Limbii Române, conform dispozițiilor art.296²¹ alin.(1) lit. d), Capitolul II - Titlul IX² din Codul fiscal, organul fiscal a procedat la determinarea contribuției sociale de sănătate anuală prin aplicarea cotei de 5,5% asupra venitului de ... lei, reprezentând venituri din contracte/convenții civile realizate în perioada 01.01.- 31.12.2012, întocmind în acest sens Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2012 nr.... /08.08.2017, prin care a stabilit în sarcina petentei diferențe de contribuții rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus în suma de ... lei.

Față de prevederile legale aplicabile, D.G.R.F.P. Timișoara reține faptul că, în motivarea contestației formulate petenta a depus la dosarul cauzei fotocopiile ale următoarelor documente:

- Certificatul de înregistrare ca cetățean al Uniunii Europene a D-nei X eliberat de autoritățile spaniole în limba spaniolă

- Sentința civilă nr.... din Dosar nr.... /3/2014 al Tribunalului București (Anexa nr.4 la contestației) definitivă prin care s-a admis acțiunea în contencios administrativ formulată de reclamanta Institutul Limbii Române în contradictoriu cu pârâtele Curtea de Conturi a României și Camera de Conturi a Municipiului București, cu privire la necalcularea, neevidențierea și nevirarea la bugetul general consolidat a sumelor reprezentând contribuții sociale aferente veniturilor realizate în anul 2013, în România, de către personalul didactic care predă cursuri de limbă și cultură și civilizație românească în unități de învățământ preuniversitar din străinătate.

- Punctul de vedere al Direcției Generale de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale (Anexa nr.5 la contestație) în legătura incidenta prevederilor Codului fiscal cu privire la obligația plății contribuțiilor sociale obligatorii de către persoanele care predau cursuri de limbă, literatură și civilizație românească în temeiul HG nr.454/2008 și a Ordinului ministerului educației naționale nr.38... /2013, în unități de învățământ din state membre ale Uniunii Europene.

- Cardul de sănătate emis de Sistemul de asigurări de sănătate din comunitatea Madrid, Spania (Anexa nr.6 la contestație.) în limba spaniolă.

În considerarea acestor documente de natura mijloacelor de probă noi depuse în motivarea contestației, petenta susține că, nu se încadrează în categoria persoanelor fizice nerezidente care realizează activități dependente pe teritoriul României, drept pentru care nu se aplică prevederile Codului fiscal.

În conformitate cu prevederile art. 73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia

„ ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

În ceea ce privește dreptul contestatorilor de a depune probe noi în susținerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 276 alin. (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează:

“Soluționarea contestației (...)

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

Din normele legale mai sus prezentate, coroborate cu documentele depuse de petentă împreună cu contestația, se reține ca aceasta și-a exercitat posibilitatea conferită de legiuitor prin dispozițiile art. 276 alin.4 din Codul de Procedură Fiscală, depunând împreună cu contestația mijloace de probă noi, în legătura cu faptul că nu se încadrează în categoria persoanelor fizice nerezidente care realizează activități dependente pe teritoriul României, drept pentru care nu se aplică prevederile Codului fiscal.

În legătura cu aceste înscrisuri de natura mijloacelor de probă noi, se reține ca, organul fiscal de administrate competent din cadrul AJFP Hunedoara și care a întocmit referatul cu propuneri de soluționare a contestației conform pct.3.4 din OPANAF nr.3741/2015, nu s-a pronunțat asupra acestora în condițiile legii.

Prin urmare, în scopul soluționării contestației formulată de X și văzând documentele depuse de petentă în motivarea contestației respectiv fotocopia Sentinței civile nr. ... /2015, precum și punctul de vedere al Direcției Generale de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale depus de asemenea de petentă în motivarea contestației, în considerarea dispozițiilor art.276 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 3.4. din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015

pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală „ Referatul cu propuneri de soluționare cuprinde precizări privind îndeplinirea condițiilor de procedură, mențiuni privind sesizarea organelor de urmărire și cercetare penală, după caz, mențiuni cu privire la starea juridică a societății, precum și propuneri de soluționare a contestației, având în vedere toate argumentele contestatorului și documentele în susținere; în caz contrar, dosarul se restituie în vederea completării.” DGRFP Timișoara, cu adresa nr... /30.09.2017, a solicitat AJFP Hunedoara în calitate de organ fiscal de administrare și emitent al actului administrativ contestat, completarea referatului cu propuneri de soluționare a contestației nr. ... /30.08.2017, cu prezentarea motivelor de fapt și de drept avute în vedere la emiterea deciziei contestate, precum și cu propuneri bazate pe analiza opiniei emisă de către Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale, exprimându-și totodată punctul de vedere privind soluționarea contestației în raport de soluția organelor judiciare prin Sentința civilă nr. ... /2015 în Dosar nr... /3/2014 al Tribunalului București, definitivă.

Cu adresa nr... /25.10.2017, înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr... /15.11.2017, AJFP Hunedoara a transmis completarea la Referatul cu propuneri privind modul de soluționare a contestației arătând că:

„ La emiterea deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2012 nr... /08.08.2017, au fost respectate prevederile art.296²² din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv baza de calcul a contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la art.296²¹ alin.1 lit. f este venitul brut stabilit prin contractual încheiat între părți, diferența dintre venitul brut și cheltuiala deductibilă la art.50, venitul din asocieri, valoarea comisioanelor sau onorariile stabilite potrivit legii în cazul expertizelor tehnice judiciare și extrajudiciare, respectiv ... :12 luni = ... lei așa cum rezulta și din anexa la formularul “ Decizie de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări de sănătate” și a prevederilor OPANAF nr.2130/2013 pentru aprobarea procedurii de stabilire și de regularizare a contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate de persoanele fizice în baza informațiilor deținute în evidența fiscală la data emiterii deciziei de impunere contestată. ”

Totodată s-a arătat că „ Opinia nr.66814/2014 emisă de către Direcția Generală de Legislație, Cod Fiscal și reglementări Vamale și sentința civilă nr... /215 în dosar nr... /3/2014 a Tribunalului București au fost aduse la cunoștința organului fiscal ulterior emiterii deciziei de impunere contestată.” iar analizând soluția organelor judiciare prin sentința civilă nr... /2015 în dosar nr... /3/2014 al Tribunalului București litera B, au constatat că Tribunalul

București s-a pronunțat asupra contribuțiilor sociale aferente veniturilor realizate în anul 2013 în România de către personalul didactic care predă cursuri de limba, cultura și civilizație românească în unități de învățământ universitar din străinătate pentru care au fost determinate dobânzi și penalități de întârziere consemnate în raportul Camerei de Conturi a Municipiului București și nu în anul 2012.”

Analizând documentele depuse de petentă în motivarea contestației respectiv fotocopia Sentinței civile nr. ... /2015, precum și Punctul de vedere al Direcției Generale de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale, DGRFP Timișoara constată următoarele:

Urmare misiunii de audit financiar asupra contului anual de execuție bugetară încheiat la 31.12.2013 efectuat de către auditorii Curții de Conturi a României - Camera de Conturi a Municipiului București în perioada 27.02 - 26.03.2014 la Institutul Limbii Române (ILR), a fost încheiat Procesul-verbal de constatare nr. ... din 26.03.2014 și Raportul de control nr.... /26.03.2014.

Prin Procesul-verbal de constatare nr. ... 21 din 26.03.2014 s-au constatat, printre altele, la pct.2.2, necalcularea, neevidențierea și nevirarea la bugetul general consolidat a sumei totale de ... lei, reprezentând contribuții sociale aferente veniturilor realizate în anul 2013, în România, de către personalul didactic care predă cursuri de limbă, cultură și civilizație românească în unități de învățământ preuniversitar din străinătate pentru care au fost determinate dobânzi și penalități de întârziere în suma totală de ... lei.

Auditorul a constatat astfel că în anul 2013, entitatea a reținut și virat la bugetul general consolidat numai impozit pe venit (16 %), deși potrivit art. 296²¹ alin.1 lit.f și art. 296²⁶ alin.1 lit.b și alin.2, coroborate cu art. 296¹⁸ alin.3 din Codul Fiscal, institutul avea obligația calculării, evidențierii și virării contribuției individuale de asigurări sociale, de 10,5 %, precum și contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate de 5.5%.

S-a apreciat astfel încălcarea art. 52 alin.(1) lit,b, art. 296¹⁸ alin.(3) din Codul Fiscal, art. 296²¹ alin.(1) lit.f, art. 296²² alin. (4) și (5), art. 296²⁴ alin.(5) -(8) și art. 296²⁵ alin.(1) lit.b și alin.(2), cu aplicarea și a art. 120 și 120¹ Cod Fiscal.

Aceleași constatări au fost incluse și la pct. 7.2 din în cuprinsul Raportului de audit financiar nr.... /26.03.2014, reținându-se ca valoare estimativă a abaterii suma de ... lei, precum și accesorii în sumă de 185 090 lei.

În baza acestui proces-verbal ce a consemnat abaterile de la legalitate și regularitate constatate, Curtea de Conturi a României, prin Camera de Conturi a Municipiului București a emis în condițiile Legii nr.94/1992, Decizia

nr.../23.04.2014, prin care, la pct. 2. a decis ca măsură de remediere a deficiențelor:

„Calcularea, înregistrarea in contabilitate, recuperarea contribuțiilor individuale aferente veniturilor realizate în anul 2013 de personalul didactic care predă cursuri de limbă, cultură și civilizație românească în instituții de învățământ preuniversitar din străinătate, virarea la bugetul general consolidat a acestora, inclusiv a accesoriilor aferente (dobânzi și penalități de întârziere), potrivit legii.

În situația în care personalul didactic face dovada, cu documente eliberate de autoritățile fiscale competente, că este înregistrat fiscal în țara în care predă cursuri de limbă, cultură și civilizație românească, acestea vor fi luate în considerare și se va proceda la regularizarea sumelor stabilite în timpul verificării, inclusiv a dobânzilor și penalităților aferente.

Extinderea verificării modului de stabilire, reținere și virare a contribuțiilor sociale individuale aferente tuturor veniturilor realizate de personalul didactic în perioadele anterioare anului 2013, cu încadrarea în perioada de prescriere, iar în eventualitatea identificării unor sume datorate bugetului general consolidat, luarea măsurilor de calculare, înregistrare, recuperare și virare a acestora cât și a dobânzilor și penalităților de întârziere aferente, la bugetul general consolidat, potrivit legii."

Împotriva punctului (2) al acestei decizii, reclamanta ILR a formulat contestație înregistrată la Camera de Conturi a Municipiului București sub nr. ... /30.04.2014, respinsă prin încheierea nr.... /02.06.2014.

Totodată, împotriva Încheierii nr.1... /02.06.2014 emisă de Curtea de Conturi a României, reclamanta Institutul Limbii Române, a formulat acțiune în contencios administrativ ce a făcut obiectul Dosarului nr.... /3/2014 a Tribunalului București solicitând instanței anularea în totalitate a Încheierii nr.1... /02.06.2014 în sensul admiterii contestației împotriva măsurii nr.2 din Decizia nr.... /23.04.2014 și a punctului 2.2 din Procesul – verbal de constatare nr.... 21 din 26.03.2014

Prin Sentința civilă nr.... din 09.06.2015 a Tribunalului București rămasă definitivă prin Decizia nr.... /2017 Curții de Apel București, instanța a admis în parte acțiunea în contencios administrativ formulată de reclamanta Institutul Limbii Române – Ministerul Educației Naționale în contradictoriu cu paratele Curtea de Conturi a României și Camera de Conturi a Municipiului București și a dispus anularea Încheierii nr.... /02.06.2014 emisă de Curtea de Conturi a României, anularea în parte a Deciziei nr.... /23.04.2014 emisă de Camera de Conturi a Municipiului București cu privire la măsura nr.2, precum și anularea în parte a Procesului verbal de constatare nr.... /26.03.2014 emis de Camera de Conturi a Municipiului București, cu privire la pct.2.2 și a Raportului de audit

financiar nr... /26.03.2014 emis de pârâta Camera de Conturi a Municipiului București, cu privire la pct.7.2.

În motivarea soluției instanța a statuat că:

“ Analizând argumentele părților, prin raportare la cadrul normativ incident și la probele administrate, Tribunalul reține caracterul parțial nelegal al actelor administrative deduse controlului de legalitate, pentru următoarele considerente:

Esențială în soluționarea raportului litigios pendinte este lămurirea statutului fiscal al personalului implicat în predarea cursului LCCR (Limbă, cultură și civilizație românească) definit de art.1 lit. b din Metodologia Proiectului Ministerului Educației Naționale privind predarea cursului de Limbă, cultură și civilizație românească în unități de învățământ din state membre ale Uniunii Europene, aprobată prin Ordinul MEN nr, 3.8... /2013 drept „ *persoana care este numită prin ordin al ministrului educației naționale să predea cursul LCCR, în urma promovării concursului de selecție și a repartizării orelor*” având în vedere că polemica părților este determinată de aprecierea diferită a aplicabilității în cauză a Codului Fiscal în determinarea existenței calității acestor persoane de contribuabili la sistemul public de pensii și la cel de asigurări sociale de sănătate în România.

În speță, prevederile art. 3 din Metodologia aprobată prin Ordinul MEN nr. 3.8... /2013 **instituie în mod elocvent condiția ca predarea cursului LCCR să fie realizată de** „*personalul selectat în urma unui concurs, cetățeni români cu rezidența în statul respectiv*”, care ulterior „*încheie contract de colaborare cu Institutul Limbii Române*” și „**este remunerat de Institutul Limbii Române, în regim de plata cu ora, conform dispozițiilor legale în vigoare.**”

Potrivit art. 7 pct, 22-23 Cod Fiscal, **sunt definite persoana fizică nerezidentă drept** „*orice persoană fizică care nu este persoană fizică rezidentă\ precum și persoana fizică rezidentă, drept* „*orice persoană fizică ce îndeplinește cel puțin una dintre următoarele condiții:*

- a) are domiciliul în România;
- b) centrul intereselor vitale ale persoanei este amplasat în România;
- c) este prezentă în România pentru o perioadă sau mai multe perioade ce depășesc în total 183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive, care se încheie în anul calendaristic vizat;
- d) este cetățean român care lucrează în străinătate, ca funcționar sau angajat al României într-un stat străin [....]”

Pe de altă parte, potrivit art. 296 ^ 3 Cod Fiscal „*Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:*

a) persoanele fizice rezidente, care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, precum și orice alte venituri din desfășurarea unei activități dependente, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte;

b) persoanele fizice nerezidente care realizează veniturile prevăzute la lit. a), cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte; [...]”(subl. n.)

Potrivit normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, „în această categorie se includ persoanele fizice nerezidente care realizează, pe teritoriul României, veniturile prevăzute la art. 296 ^3 lit a) din Codul fiscal și care, potrivit instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, sunt obligate la plata contribuțiilor sociale prevăzute în titlul IX2 din Codul Fiscal. Prin instrumente juridice internaționale se înțelege regulamentele comunitare privind coordonarea sistemelor de securitate socială, cât și acordurile și convențiile în domeniul securității sociale la care România este parte”, (subl.n.)

In acest sens, conform art. 11 din Regulamentul (CE) nr. 883/2004 ai Parlamentului European și al Consiliului privind coordonarea sistemelor de securitate socială, modificat de Regulamentul (CE) nr. 988/2009 „*Persoanele cărora li se aplică prezentul regulament sunt supuse legislației unui singur stat membru. Această legislație se stabilește în conformitate cu prezentul titlu.*

(2) In aplicarea prezentului titlu, persoanele cărora li se acordă o prestație în numerar ca urmare sau ca o consecință a desfășurării unei activități salariate sau independente se consideră că desfășoară activitatea menționată. Această dispoziție nu se aplică în cazul pensiei de invaliditate, pentru limită de vârstă sau de urmaș, sau al indemnizațiilor pentru accidente de muncă, boli profesionale sau al prestațiilor de boală în numerar, care acoperă tratamentul pentru o perioadă nelimitată.

(3) Sub rezerva articolelor 12-16:

(a) persoana care desfășoară o activitate salariată sau independentă într-un stat membru se supune legislației din statul membru respectiv;[...]“, reținându-se astfel că norma europeană instituie în domeniul legii aplicabile raporturilor juridice ce constituie sistemul comunitar de securitate socială, principiul *lex loci laboris* și nu distinge între natura raportului juridic producător de venituri, respectiv activitate salariată/dependentă și activitate independentă.

Din analiza înscrisurilor probatorii administrate de reclamant, prin prisma acestor definiții legale, Tribunalul reține că persoanele în discuție nu îndeplinesc condițiile pentru a fi calificate drept persoane fizice rezidente în sensul Codului Fiscal din dreptul intern, având în vedere că au reședințe legale

în alt state membre UE și, deși sunt cetățeni români, nu se află în ipoteza de a lucra în străinătate ca funcționar sau angajat al României într-un stat străin.

În consecință, acestor persoane nu li se poate recunoaște statutul fiscal de rezident, contrar aprecierii autorității de audit public, și implicit, pentru veniturile obținute din contractele de colaborare cu reclamantul nu li se poate aplica regimul fiscal al contribuției individuale de asigurări sociale și al contribuției de asigurări sociale de sănătate, reglementate de Codul Fiscal, o interpretare contrară fiind de natură a conduce la încălcarea principiului nediscriminării în materie fiscală.”

În acest sens este și punctul de vedere exprimat de către Direcția Generală de Legislație Cod fiscal și Reglementări Vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice cu privire la persoanele care predau cursuri de limbă, literatură și civilizație românească în temeiul Hotărârii Guvernului nr.454/2008 și a Ordinului ministerului educației naționale nr.38... /2013, în unități de învățământ din state membre ale Uniunii Europene, ca răspuns la solicitarea formulată de către Institutul Limbii Române în timpul misiunii de audit, în sensul în care la pct. B se arată că:

„ Potrivit prevederilor art.13 din Anexa1 la Ordinul ministerului educației naționale nr.38... /2013 persoanele numite prin ordin al ministerului educației naționale să predea cursurile de limbă, literatură și civilizație românească sunt rezidente în statele în care preda aceste cursuri, iar dovada rezidenței sau permisului de ședere valabile până la sfârșitul anului școlar pentru care predă cursurile.

Având în vedere faptul că, aceste persoane nu se încadrează în categoria persoanelor fizice nerezidente care realizează venituri din activități dependente pe teritoriul României, pentru acestea nu sunt incidente prevederile Codului fiscal cu privire la obligația plății contribuțiilor sociale obligatorii.”

Coroborând modalitatea de interpretare a normelor legale din cuprinsul Sentinței civile nr.... din Dosar nr.... /3/2014 al Tribunalului București, definitivă prin Decizia nr.... /2017 a Curții de Apel București prin care s-a exercitat controlul de legalitate al instanței judiciare asupra obligației angajatorului Institutul Limbii Române de a reține și vira la bugetul general consolidat a statului sumele reprezentând contribuții sociale aferente veniturilor realizate în anul 2013, în România, de către personalul didactic care predă cursuri de limbă și cultură și civilizație românească în unități de învățământ preuniversitar din străinătate, și punctul de vedere exprimat de către Direcția Generală de Legislație Cod fiscal și Reglementări Vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, cu starea de fapt așa cum rezultă din

documentele existente la dosarul cauzei, se reține că în speța, în cazul petentei X , există posibilitatea legală ca, pentru activitatea desfășurată, în anul 2012, în calitate sa de colaborator al Institutului Limbii Române, rezident în Spania, stat în care a predat cursuri de limbă, cultură și civilizație românească în unități de învățământ preuniversitar, aceasta să nu cumuleze condițiile pentru a fi calificată drept persoană fizică rezidentă în sensul Codului Fiscal din dreptul intern, având în vedere că are reședința legală în alt stat membru UE (Spania) și, deși este cetățean român, nu se află în ipoteza de a lucra în străinătate ca funcționar sau angajat al României într-un stat străin și în consecință, să nu i se recunoască statutul fiscal de rezident, și implicit, pentru veniturile obținute din contractele de colaborare cu Institutul Limbii Române să nu i se aplice regimul fiscal al contribuției de asigurări sociale de sănătate, reglementate de Codul Fiscal.

Motivațiile inserate de către organul fiscal de administrare din cadrul AJFP Hunedoara în cuprinsul adresei nr.... /25.10.2017, ca răspuns la solicitarea DGRFP Timișoara din cuprinsul adresei nr.... /30.09.2017, în legătură la faptul că organele judiciare prin Sentința civilă nr.... /2015 din Dosar nr.... /3/2014 al Tribunalului București s-au pronunțat asupra contribuțiilor sociale aferente veniturilor realizate în anul 2013, în România, de către personalul didactic care predă cursuri de limbă și cultură și civilizație românească în unități de învățământ preuniversitar din străinătate și nu în anul 2012, nu sunt relevante în cauza dedusă judecării și nu pot fi luate în considerare din următoarele motive

- prevederile legale aplicabile în anul 2012 sunt similare celor avute în vedere de către organele judiciare în soluțiile pronunțate.

- Curtea de Conturi a României, prin Camera de Conturi a Municipiului București a emis în condițiile Legii nr.94/1992, Decizia nr.... /23.04.2014, prin care, la pct. 2 a decis ca măsură de remediere a deficiențelor constatate la Institutul Limbii Române printre altele și :

„(...) Extinderea verificării modului de stabilire, reținere și virare a contribuțiilor sociale individuale aferente tuturor veniturilor realizate de personalul didactic în perioadele anterioare anului 2013, cu încadrarea în perioada de prescriere, iar în eventualitatea identificării unor sume datorate bugetului general consolidat, luarea măsurilor de calculare, înregistrare, recuperare și virare a acestora cât și a dobânzilor și penalităților de întârziere aferente, la bugetul general consolidat, potrivit legii.”, măsura care a fost anulată prin Sentința civilă nr.... din 09.06.2015 a Tribunalului București rămasă definitivă prin Decizia nr.... /2017 Curții de Apel București.

- făcând trimitere la Constituția României, învedereăm faptul că în ceea ce privește egalitatea în drepturi și respectiv obligativitatea contribuțiilor financiare, se dispune:

„ART. 16

Egalitatea în drepturi

(1) *Cetățenii sunt egali în fața legii și a autorităților publice, fără privilegii și fără discriminări.*

(2) *Nimeni nu este mai presus de lege.*

ART. 56

Contribuții financiare

(1) *Cetățenii au obligația să contribuie, prin impozite și prin taxe, la cheltuielile publice.*

(2) *Sistemul legal de impuneri trebuie să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale.”.*

Raportat la acestea învedereăm că, în ceea ce privește faptul că potrivit Sentinței civile invocata de către petentă în cuprinsul contestației formulate nu există obligația angajatorului Institutul Limbii Române de a vira la bugetul general consolidat a statului a sumelor reprezentând contribuții sociale aferente veniturilor realizate în anul 2013, în România, de către personalul didactic care predă cursuri de limbă și cultură și civilizație românească în unități de învățământ preuniversitar din străinătate, iar pentru anul 2012 ar exista aceasta obligație, sens în care petenta ar datora, în opinia organelor fiscale, contribuția socială de sănătate anuală asupra venitului, reprezentând venituri din contracte/convenții civile realizate în perioada 01.01.- 31.12.2012, stabilită prin Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2012 nr.... /08.08.2017 contestată, s-ar crea un raport discriminatoriu în interpretarea aceluiași norme legale fiscale doar pentru că se aplică în ani fiscali diferiți, fiind încălcată însăși esența sistemului legal de impuneri care trebuie „să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale.”.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că organul fiscal a procedat la determinarea contribuției sociale de sănătate anuală prin aplicarea cotei de 5,5% asupra venitului din contracte/convenții civile realizate în perioada 01.01.- 31.12.2012, întocmind în acest sens Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2012 nr.... /08.08.2017, prin care a stabilit în sarcina petentei diferențe de contribuții rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus în suma de ... lei, fără a ține cont de starea de fapt așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei raportat la considerentele din cuprinsul Sentinței civile nr.... din Dosar nr.... /3/2014 al Tribunalului București, definitivă prin Decizia nr.... /2017 a Curții de Apel București prin care s-a tranșat obligativitatea

angajatorului Institutul Limbii Române de a reține și vira la bugetul general consolidat a statului a sumelor reprezentând contribuții sociale aferente veniturilor realizate în anul 2013, în România, de către personalul didactic care predă cursuri de limbă și cultură și civilizație românească în unități de învățământ preuniversitar din străinătate și a punctului de vedere exprimat de către Direcția Generală de Legislație Cod fiscal și Reglementări Vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, urmează a se face aplicațiunea dispozițiilor art. 279 alin. (3) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede că

ART. 279

“ *Soluții asupra contestației*

(3) *Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.*

(4) *Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”* respectiv se va desființa Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2012 nr.... /08.08.2017, cu privire la suma de ... lei reprezentând diferențele de contribuții de asigurări sociale de sănătate rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus, organul competent în administrarea creanțelor fiscale urmând a analiza dacă, în cazul petentei X, pentru activitatea desfășurată, în anul 2012, în calitate sa de colaborator al Institutului Limbii Române, rezident în Spania, stat în care a predat cursuri de limbă, cultură și civilizație românească în unități de învățământ preuniversitar, aceasta se încadrează sau nu în categoria persoanelor fizice nerezidente care realizează activități dependente pe teritoriul României și incidența sau nu în cauza a prevederilor Codului fiscal cu privire la obligația plății contribuțiilor sociale obligatorii.

În speță sunt aplicabile și dispozițiile pct. 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015, conform cărora :

“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat”.

Pe cale de consecință Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara va reanaliza cauza pentru aceeași perioadă avută în vedere prin actul administrativ fiscal desființat și pentru aceleași categorii de obligații bugetare, ținând seama de considerentele din motivarea prezentei decizii de dispozițiile normative incidente în materie, documentele depuse de petenta în susținerea contestației, precum și de faptul că, direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice, Direcția Generală Legislație Cod Fiscal și reglementari vamale a exprimat punctul său de vedere asupra faptului că, persoanele numite prin ordin al ministerului educației naționale să predea cursurile de limbă, literatură și civilizație românească sunt rezidente în statele în care preda aceste cursuri și că acestea nu se încadrează în categoria persoanelor fizice nerezidente care realizează venituri din activități dependente pe teritoriul României, pentru acestea nefiind incidente prevederile Codului fiscal cu privire la obligația plății contribuțiilor sociale obligatorii.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (3) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu pct. 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015, se

D E C I D E :

- desființarea Deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2012 nr... /08.08.2017, pentru suma de

... lei reprezentând diferențele de contribuții de asigurări sociale de sănătate rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus urmand ca organul competent în administrarea creanțelor fiscale din cadrul AJFP Hunedoara sa procedeze la reanalizarea situației fiscale a Doamnei X , ținând cont de prevederile legale in vigoare, susținerile acesteia si documentele depuse în susținerea contestației, precum și reținerile din prezenta decizie.

- prezenta decizie se comunică la:

- X ,

- AJFP Hunedoara, cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Hunedoara sau Tribunalul Timiș în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,